جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليـا

الطعن القضائي في
منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

إعداد
رجاء أحمد محمد خويلد

إشراف
د.محمد شراقه

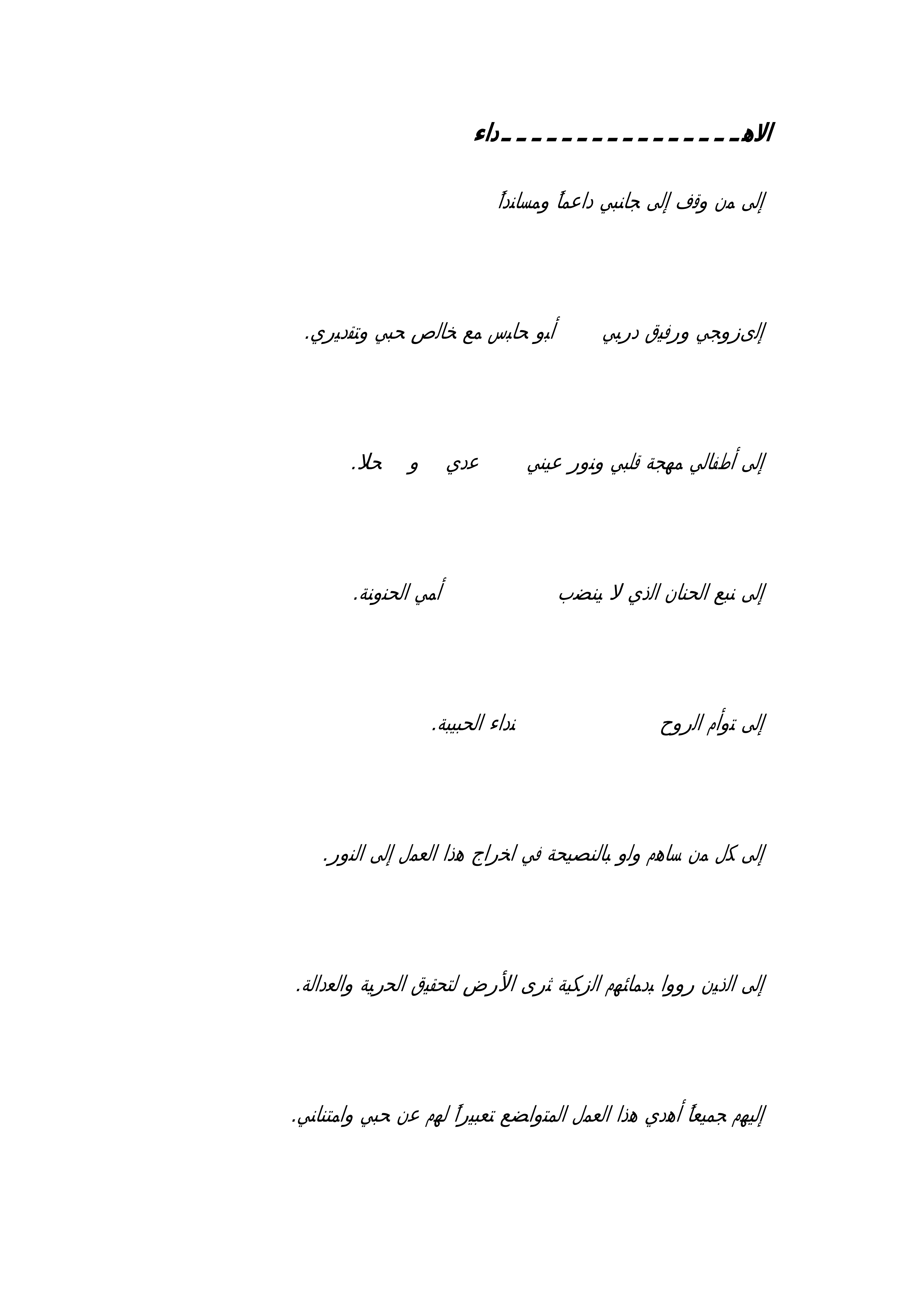
قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين
1425 هـ / 2004 م

الطعن القضائي في
منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

اعداد
رجاء أحمد محمد خويلد

نوقشت هذه الاطروحة بتاريخ 2004/09/26 وأجيزت

أعضاء اللجنة	التوقيع
د. محمد شراقه/ جامعة النجاح الوطنية(رئيسا)	....
د.نصر عبد الكريم/ جامعة بير زيت (ممتحنا خارجيا)	....
د.طارق الحاج/ جامعة النجاح الوطنية (ممتحنا داخليا)	....



الاهـــــــــــــــــــــــــداء

إلى من وقف إلى جانبي داعماً ومسانداً

إلىزوجي ورفيق دربي أبو حابس مع خالص حبي وتقديري.

إلى أطفالي مهجة قلبي ونور عيني عدي و حلا.

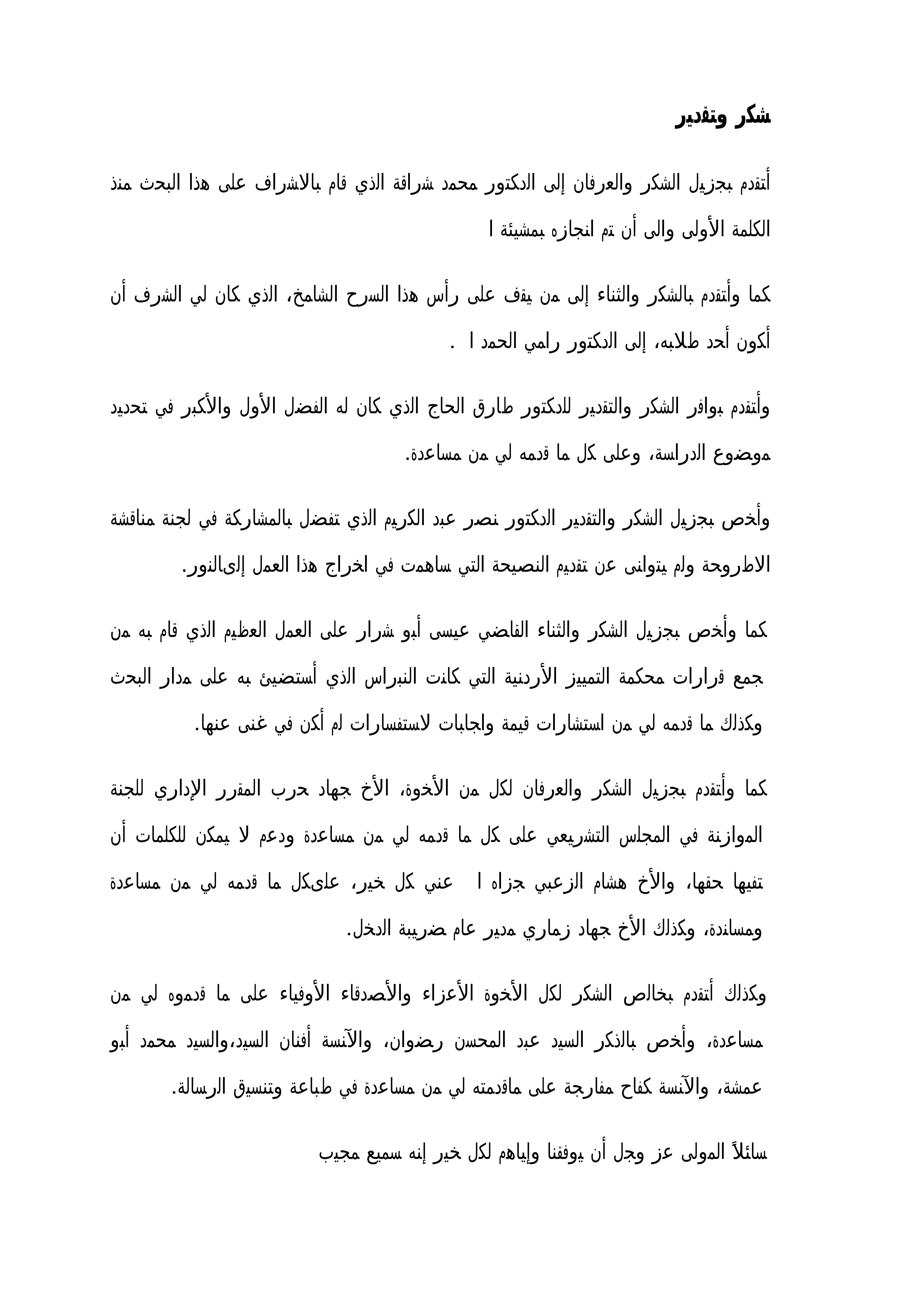
إلى نبع الحنان الذي لا ينضب أمي الحنونة.

إلى توأم الروح نداء الحبيبة.

إلى كل من ساهم ولو بالنصيحة في اخراج هذا العمل إلى النور.

إلى الذين رووا بدمائهم الزكية ثرى الأرض لتحقيق الحرية والعدالة.

إليهم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع تعبيراً لهم عن حبي وامتناني.



شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور محمد شراقة الذي قام بالاشراف على هذا البحث منذ الكلمة الأولى والى أن تم انجازه بمشيئة ا

كما وأتقدم بالشكر والثناء إلى من يقف على رأس هذا السرح الشامخ، الذي كان لي الشرف أن أكون أحد طلابه، إلى الدكتور رامي الحمد ا .

وأتقدم بوافر الشكر والتقدير للدكتور طارق الحاج الذي كان له الفضل الأول والأكبر في تحديد موضوع الدراسة، وعلى كل ما قدمه لي من مساعدة.

وأخص بجزيل الشكر والتقدير الدكتور نصر عبد الكريم الذي تفضل بالمشاركة في لجنة مناقشة الاطروحة ولم يتوانى عن تقديم النصيحة التي ساهمت في اخراج هذا العمل إلىالنور.

كما وأخص بجزيل الشكر والثناء القاضي عيسى أبو شرار على العمل العظيم الذي قام به من جمع قرارات محكمة التمييز الأردنية التي كانت النبراس الذي أستضيئ به على مدار البحث وكذلك ما قدمه لي من استشارات قيمة واجابات لاستفسارات لم أكن في غنى عنها.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من الأخوة، الأخ جهاد حرب المقرر الإداري للجنة الموازنة في المجلس التشريعي على كل ما قدمه لي من مساعدة ودعم لا يمكن للكلمات أن تفيها حقها، والأخ هشام الزعبي جزاه ا عني كل خير، علىكل ما قدمه لي من مساعدة ومساندة، وكذلك الأخ جهاد زماري مدير عام ضريبة الدخل.

وكذلك أتقدم بخالص الشكر لكل الأخوة الأعزاء والأصدقاء الأوفياء على ما قدموه لي من مساعدة، وأخص بالذكر السيد عبد المحسن رضوان، والآنسة أفنان السيد،والسيد محمد أبو عمشة، والآنسة كفاح مفارجة على ماقدمته لي من مساعدة في طباعة وتنسيق الرسالة.

سائلاً المولى عز وجل أن يوفقنا وإياهم لكل خير إنه سميع مجيب

المحتويات

الطعن القضائي في

منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

اعداد

رجاء أحمد محمد خويلد

اشراف

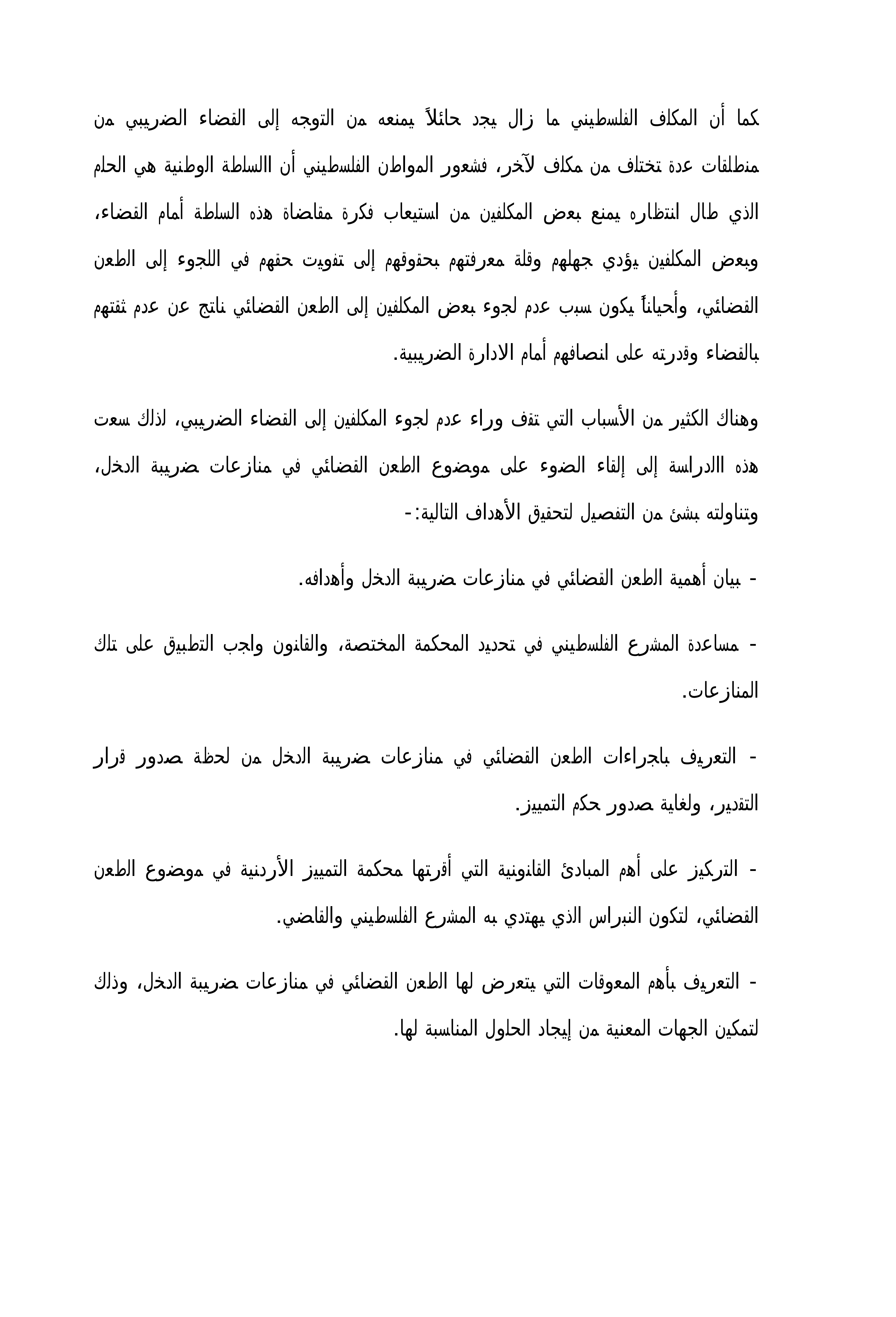
د. محمد شراقة

الملخص

نظراً لما يحتله الطعن القضائي في المنازعات الضريبية من أهمية كبيرة من بين مواضيع الضرائب المختلفة، لما يشكل من ضمانة أساسية للمكلف، وبسبب ما عاناه من تعطيل كامل فترة الاحتلال الإسرائيلي، حيث أصبح يعتبر موضوعاً جديداً على ساحة الضرائب الفلسطينية، وذلك لافتقار موضوع الطعن القضائي في المنازعات الضريبية للخبرة اللازمة، سواء على صعيد القضاء أو الدوائر الضريبية أو حتى المكلفين ووكلائهم (المحامين).

إضافة إلى أن الكثير من المبادئ القانونية في موضوع الضرائب تم ترسيخها بناء على قرارات وأحكام المحاكم التي ساهمت بدور كبير ومباشر في ارساء هذه المبادئ، وبما أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل كانت معطلة أيام الاحتلال الاسرائيلي، فإن الطعن القضائي في منازعات الضرائب قد افتقر إلى هذا الدور الكبير الذي كان يجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تؤديه.

لذلك فإن الكثير من أحكام الطعن القضائي ما زال يعتريها الغموض واللبس من قبل جميع الجهات ذات العلاقة، وبحاجة إلى دراسات مستفيضة لتزيل هذا الغموض، وتساعد القضاة والمحامين والعاملين في الدوائر الضريبية والمكلفين على جسر الهوة التي نتجت عن تعطيل الطعن القضائي لفترة من الزمن، وتمكينهم من مواكبة التطور الذي طرأ على موضوع منازعات ضريبة الدخل.



كما أن المكلف الفلسطيني ما زال يجد حائلاً يمنعه من التوجه إلى القضاء الضريبي من منطلقات عدة تختلف من مكلف لآخر، فشعور المواطن الفلسطيني أن االسلطة الوطنية هي الحلم الذي طال انتظاره يمنع بعض المكلفين من استيعاب فكرة مقاضاة هذه السلطة أمام القضاء، وبعض المكلفين يؤدي جهلهم وقلة معرفتهم بحقوقهم إلى تفويت حقهم في اللجوء إلى الطعن القضائي، وأحياناً يكون سبب عدم لجوء بعض المكلفين إلى الطعن القضائي ناتج عن عدم ثقتهم بالقضاء وقدرته على انصافهم أمام الادارة الضريبية.

وهناك الكثير من الأسباب التي تقف وراء عدم لجوء المكلفين إلى القضاء الضريبي، لذلك سعت هذه االدراسة إلى إلقاء الضوء على موضوع الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وتناولته بشئ من التفصيل لتحقيق الأهداف التالية:-

- بيان أهمية الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل وأهدافه.

- مساعدة المشرع الفلسطيني في تحديد المحكمة المختصة، والقانون واجب التطبيق على تلك المنازعات.

- التعريف باجراءات الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل من لحظة صدور قرار التقدير، ولغاية صدور حكم التمييز.

- التركيز على أهم المبادئ القانونية التي أقرتها محكمة التمييز الأردنية في موضوع الطعن القضائي، لتكون النبراس الذي يهتدي به المشرع الفلسطيني والقاضي.

- التعريف بأهم المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وذلك لتمكين الجهات المعنية من إيجاد الحلول المناسبة لها.

ولإثراء البحث وتحقيق الغاية العلمية والعملية قام الباحث بالاطلاع على مجموعة المراجع التي أوردها في نهاية بحثه، معتمداً بالدرجة الأولى على النصوص القانونية وخاصة قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 وعلى قرارات محكمة التمييز الأردنية.

وقد تناول الباحث الموضوع على النحو التالي:-

المقدمة: والتي تم من خلالها بيان أهمية الضرائب لخزينة الدولة، وأهمية الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل الذي يشكل الضمانة الأساسية والحقيقية للمكلف.

الفصل التمهيدي: تناول تطور الطعن القضائي في كل من فلسطين والأردن ومصر منذ صدور أول قانون لضريبة الدخل في كل من هذه الدول ولهذه اللحظة.

الفصل الأول: تناول أهمية الطعن القضائي في المنازعات الضريبية وأهدافه ومراحله، وذلك في المبحث الأول،أما المبحث الثاني فتناول خصائص اجراءات الطعن القضائي، والمحكمة المختصة، والقانون واجب التطبيق والاثبات في المنازعات الضريبية.

الفصل الثاني: والذي عالج التطبيقات القضائية في المنازعات الضريبية،في مبحثين، الأول تناول محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بشيء من التفصيل، من حيث تشكيلها وصلاحياتها، والقرارات التي يجوز استئنافها، واجراءات الاستئناف، وما يجب أن تشتمل عليه لائحة الاستئناف، والتمييز وأحكامه. المبحث الثاني فقد تناول أهم المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في المنازعات االضريبية، والتي منها تعدد التشريعات، وترهل الجهاز القضائي، وعدم صدور قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لهذه اللحظة، وغيرها من المعوقات.

وبعد انتهاء الباحث من تناول جميع المواضيع آنفة الذكر استطاع أن يتوصل إلى عدة نتائج قادته إلى صياغة مجموعة من التوصيات التي يأمل أن تكون في موضعها، وأن يكون موفقاً في

طرحها وتؤدي إلى إثراء البحث وإفادة كل من المشرع الفلسطيني والقاضي وموظف الادارة الضريبية والمحامي والمكاف، وكل طالب علم ومهتم، بهذا الموضوع وأهم هذه التوصيات:-

1. توحيد التشريعات الضريبية المطبقة في الضفة الغربية وقطاع غزة

2. إصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي يرقى إلى مستوى الطموح، ويواكب متطلبات التطور الذي طرأ على موضوع الضرائب خلال الحقبة الماضية، ويحقق الأهداف المرجوة على أن يراعي في الأحكام المتعلقة بالطعن القضائي ما يلي:-

-جعل الطعن الإداري يتم على مرحلة واحدة هي مرحلة اللجنة، وذلك لقصر أمد المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل.

-عقد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

-إخضاع قرارات الوزير أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر بالتقدير للطعن القضائي لدى المحكمة المختصة.

3. إلغاء جميع القوانين والأوامر العسكرية الاسرائيلية، واستبدالها بتشريعات فلسطينية تتناسب مع الكيان الفلسطيني وتحقق طموحات وأهداف هذا الشعب.

4. القضاء على الإرث الاحتلالي الراسخ في أذهان المكلفين والإدارة الضريبية بجعل قرارات التقدير موضوعية، وتعكس المقدرة الحقيقية للمكاف والتخلص من سياسة التقدير الباهظ.

5. تفعيل جهاز القضاء الضريبي والتأكيد على استقلاليته، ومعالجة جميع المعوقات التي يعاني منها الجهاز القضائي بصورة عامة، والضريبي بصورة خاصة.

6. تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق القوانين المتعلقة بالضرائب، والقوانين التي تنظم السلطة القضائية، بتوفير الضمانات الكافية للمكلف التي تحمله إلى الالتجاء إلى القضاء الضريبي بثقة وقناعة.

7. توفير العدد اللازم من القضاة بما يتناسب مع عدد القضايا المنظورة أمام المحاكم.

8. إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية، بتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة والدراية في موضوع الضرائب، وما يتمتع به من أحكام تميز منازعاته عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنائية.

9. إنشاء المحاكم بمختلف درجاتها لتتناسب مع الحاجة التي تتطلبها كثرة القضايا المرفوعة أمام المحاكم.

10. نشر الوعي الضريبي لدى المكلف الفلسطيني، وتوفير الثقة بينه وبين الادارة الضريبية.

11. توفير عدد من المختصين القانونيين في الدوائر الضريبية.

12. تأهيل العاملين بالدوائر الضريبية وذلك بعقد دورات لهم تهدف إلى تعريفهم بالمسائل القانونية، وشرح قوانين الضرائب.

13. تجهيز الدوائر الضريبية بكل المستلزمات التي تتطلبها طبيعة عمل هذه الدوائر.

14. إنشاء دائرة معلومات في الجهاز الضريبي تتعلق بالطعن الإداري، والطعن القضائي، وكيفية إنهاء الملفات العالقة.

15. قيام الإدارة الضريبية بعقد ورشات عمل، ودورات، وإصدار نشرات للمكلفين من مختلف القطاعات، بهدف توضيح وشرح قانون ضريبة الدخل، وإجراءات ربط الضريبة وبيان حقوق المكلفين وواجباتهم.

16. تأهيل محامين في مجال الضرائب عن طريق دورات ونشرات تعدها وتشرف عليها نقابة المحامين.

مقدمة الدراسة:

تلعب الضرائب دوراً مهماً في حياة الدول في عصرنا الذي زادت فيه أعباء الدولة تجاه مواطنيها، وأصبحت مهامها والأعباء الملقاة على عاتقها كبيرة وبحاجة إلى إيرادات وافرة لتغطيتها، وتعتبر الضرائب أحد مصادر التمويل الأساسية للخزائن العامة، وتشكل الجزء الأهم والأكبر والأكثر استقراراً وأماناً بين مصادر الإيرادات هذه.

ويتم تحصيل الضرائب من المكلفين (الأفراد) ، أي يتم تحصيل قيمة الضرائب من ممتلكات الأفراد سواء من دخلهم أو من أي إيرادات وممتلكات أخرى خاصة بهم، كالضرائب المباشرة مثل ضريبة الأملاك وضريبة الدخل، أو عند قيامهم بالإنفاق كالضرائب غير المباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة، ولخطورة وأهمية الضرائب أسبغت عليها الدساتير والقوانين في الدول المختلفة حماية خاصة، حينما نصت على"قانونية الضرائب"، بمعنى أنه لا يجوز فرض الضرائب إلا بالقانون، "فلا ضريبة إلا بقانون".

فالضرائب فريضة جبرية تفرضها الدولة بما لها من سلطة وسيادة على المكلفين دون مقابل لتحقيق أهداف الدولة وتغطية أعبائها.

وأساس فرض الضرائب هو مبدأ التكافل والتضامن بين أفراد الدولة الواحدة في تحمل الأعباء العامة، أي أنه تعبير عن مساهمة الفرد في تحمل الأعباء العامة، ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال اللآزم للإنفاق.

والضرائب تقتطع جزءاً كبيراً من أموال المكلفين، هذه الأموال التي من واجب الدولة حمايتها لا الإجحاف في الاقتطاع منها دون وجه حق وبنوع من المبالغة.

وتشكل الدولة الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، بما لها من سلطة وسيادة وإمكانيات تمتاز بها على الأفراد، فللإدارة الضريبية - وهي أحد أجهزة الدولة - امتيازات وسلطات مستمدة من سلطة الدولة نفسها.

ولما تقدم ذكره من أهمية الضرائب، يجب أن تتمتع أيضاً بالحماية القضائية الفعالة، وذلك لمـا يعود من فائدة على الدولة والفرد معاً، فيصبح القضاء هو الحكم بين الدولة ذات السيادة، والفرد طرف العلاقة الأضعف، إذا ما ثار خلاف ونزاع بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلـك بعـد استنفاذ طرق الطعن الإداري المنصوص عليها بحكم القانون.

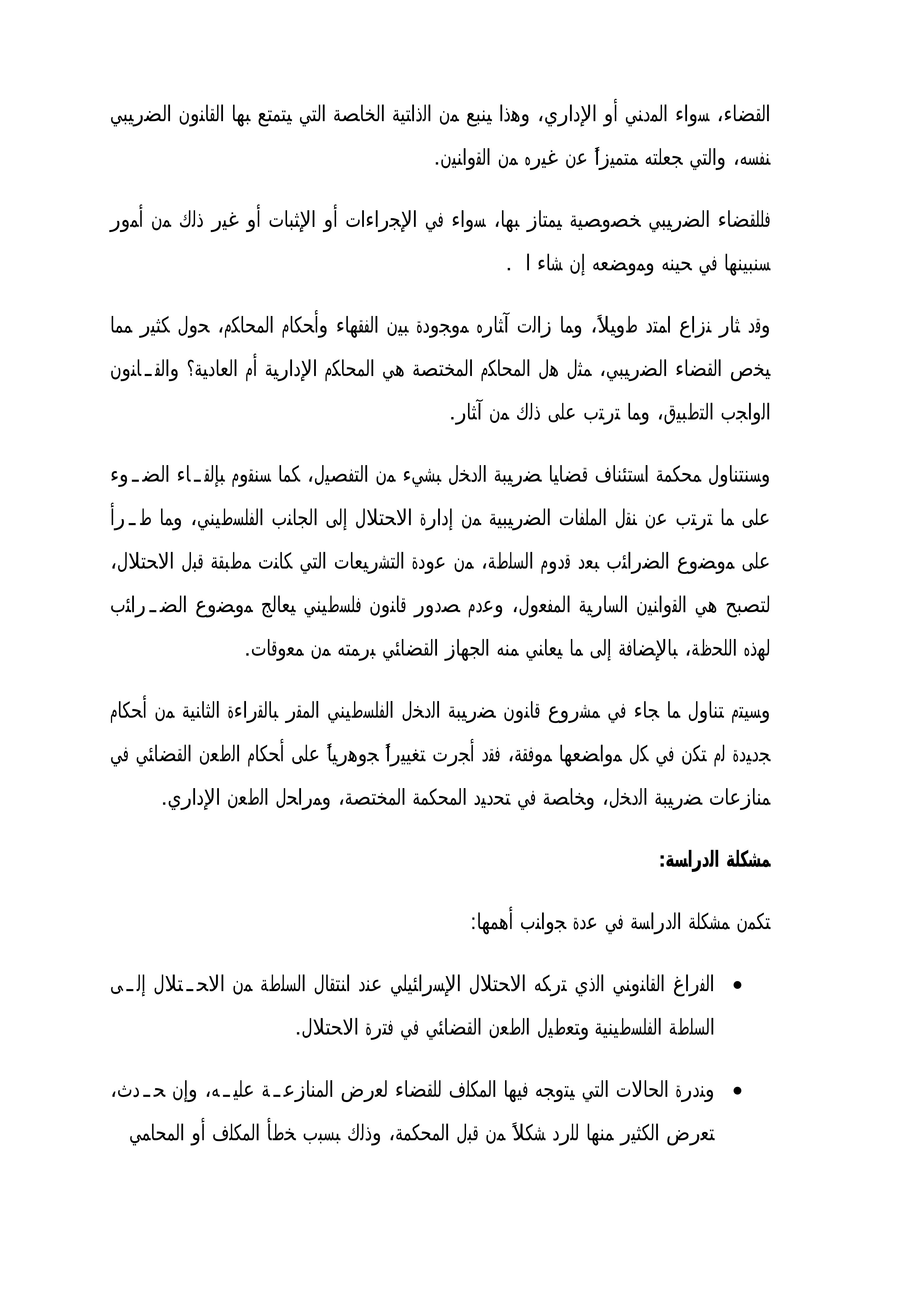
إن وجود طعن قضائي في المنازعات الضريبية، يؤدي إلى تفعيل مبـدأ قانونيـة الضـرائب، بالإضافة إلى تحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضي حق لجميع الأفراد كفلته الدساتير، كما أنـه يحقـق نوعاً من الرقابة على أعمال الإدارة، وينمي شعور المكلف بالأمن والعدالة، والانتماء الوطني، والحماية المالية والاقتصادية لممتلكاته، حيث يعلم مسبقاً أن بإمكان القضـاء أن ينصـفه أمـام الإدارة الضريبية، في حال وقوع نزاع وخلاف في شأن من شؤون الضريبة.

إن اللجوء إلى الطعن القضائي يجعل الإدارة الضريبية أكثر دقة وحرصاً على تطبيـق القـانون أثناء تقدير الضريبة وتحصيلها، وذلك خوفاً من أن يقوم القضاء بإبطال أحد تصرفاتها أو تعديله أو نقضه.

ويحتل (الطعن القضائي في المنازعات الضريبية) ، أهمية كبيرة خاصة لدى المكلف الفلسطيني، نظراً لأن فرض الضرائب وتحصيلها، قد ارتبط بالاحتلال الذي عانى منه شعبنا فترة طويلة من الزمن، واعتبر عدم الالتزام بالضرائب من قبل المكلف الفلسطيني تعبيراً عن مناهضته للاحتلال الإسرائيلي، فهو مطلب وطني ووسيلة من وسائل العصيان المدني الذي لجأ إليهـا شـعبنا فـي مقاومته للاحتلال.

والاحتلال لم يتوقف على فرض الضرائب وتحصيلها بصورة غير شرعية فقط، بـل تجاوزهـا إلى حرمان المكلف الفلسطيني من حق الطعن على هذه الضرائب، والتوجه إلى القضاء لإنصافه أمام إدارة الاحتلال.

ولأهمية هذا الموضوع سنقوم بتناوله بشيء من التفصيل، وإبراز أهميته ومـا يحقـق للدولـة والأفراد من فوائد جمة، وبيان ما يتمتع به القضاء الضريبي من خصوصـية واسـتقلالية عـن



القضاء، سواء المدني أو الإداري، وهذا ينبع من الذاتية الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي نفسه، والتي جعلته متميزاً عن غيره من القوانين.

فللقضاء الضريبي خصوصية يمتاز بها، سواء في الإجراءات أو الإثبات أو غير ذلك من أمور سنبينها في حينه وموضعه إن شاء ا .

وقد ثار نزاع امتد طويلاً، وما زالت آثاره موجودة بين الفقهاء وأحكام المحاكم، حول كثير مما يخص القضاء الضريبي، مثل هل المحاكم المختصة هي المحاكم الإدارية أم العادية؟ والقـانون الواجب التطبيق، وما ترتب على ذلك من آثار.

وسنتناول محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بشيء من التفصيل، كما سنقوم بإلقـاء الضـوء على ما ترتب عن نقل الملفات الضريبية من إدارة الاحتلال إلى الجانب الفلسطيني، وما طـرأ على موضوع الضرائب بعد قدوم السلطة، من عودة التشريعات التي كانت مطبقة قبل الاحتلال، لتصبح هي القوانين السارية المفعول، وعدم صدور قانون فلسطيني يعالج موضوع الضـرائب لهذه اللحظة، بالإضافة إلى ما يعاني منه الجهاز القضائي برمته من معوقات.

وسيتم تناول ما جاء في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية من أحكام جديدة لم تكن في كل مواضعها موفقة، فقد أجرت تغييراً جوهرياً على أحكام الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وخاصة في تحديد المحكمة المختصة، ومراحل الطعن الإداري.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عدة جوانب أهمها:

- الفراغ القانوني الذي تركه الاحتلال الإسرائيلي عند انتقال السلطة من الاحـتلال إلـى السلطة الفلسطينية وتعطيل الطعن القضائي في فترة الاحتلال.

- وندرة الحالات التي يتوجه فيها المكلف للقضاء لعرض المنازعـة عليـه، وإن حـدث، تعرض الكثير منها للرد شكلاً من قبل المحكمة، وذلك بسبب خطأ المكلف أو المحامي

أو المدقق، وفي حال أن القضية قبلت من قبل المحكمة من ناحية الشكل، فقد يكون سبب الحكم فيها لمصلحة أحد الأطراف، هو جهل وعدم معرفة الخصم الآخر بالقانون، وهذا ينطبق على المكلف والإدارة الضريبية معاً.

- بالاضافة إلى رسوخ الإرث الاحتلالي الذي كان يقضي بحل جميع الخلافات عن طريق التصالح في أذهان المكلفين والإدارة الضريبية، وعدم اللجوء إلى القضاء مما يؤدي إلى إهدار مصلحة الخزينة وإنقاص حقها، وعدم استقرار مراكز المكلفين، وتحصيل ما يمكن تحصيله.
- ونقص التشريع في مجال الضرائب بشكل عام، والطعن القضائي الضريبي بشكل خاص،

أهداف الدراسة:

سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. إلقاء الضوء على أهمية وجود قضاء ضريبي متخصص، وذلك ليس لمصلحة المكلف فقط وإنما لمصلحة خزينة الدولة أيضاً.
2. التعرف على إجراءات التقاضي الواجب إتباعها أمام المحاكم الضريبية.
3. مساعدة الجهات المختصة بما فيها المشرع الفلسطيني للعمل الجاد على سن التشريعات اللازمة لمعالجة مثل هذا الموضوع.
4. وأخيراً إلقاء الضوء على محكمة إستئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطيني.

أهمية الدراسة:

1. عدم وجود دراسات سابقة حول هذا الموضوع بالرغم من أهميته الكبيرة، وذلك لحداثة موضوع الضرائب.

2. وجود كثير من المنازعات الضريبية التي ما زالت عالقة منذ سنوات، ولم تنته ملفاتها مما يعرض خزينة الدولة لخسارة كبيرة.

3. عدم وجود محامين في مجال الضرائب بالكم المطلوب، وافتقار مدقي الحسابات للخبرة والمعرفة الكافيتين، حيث الكثير من القضايا الضريبية إذا ما رفعت إلى المحاكم يتم ردها من قبلها.

4. إن معظم المنازعات الضريبية يتم حلها بالتصالح، وعن طريق الطعون الإدارية مما يؤدي إلى إجحاف كبير بالمكلفين، وإضرار بخزينة الدولة.

5. عدم وجود تشريعات فلسطينية حديثة تعالج كل أنواع الضرائب، حيث أن موضوع الضرائب، كما باقي الأمور القانونية الأخرى، تعالجه تشريعات خارجية مختلفة من أردنية ومصرية كانت سارية المفعول قبل عام (1967) ، وأوامر عسكرية إسرائيلية، حيث تختلف القوانين المطبقة في غزة عن المطبقة في الضفة الفلسطينية.

محددات الدراسة:

1. عدم وجود دراسات سابقة، وقلة الدراسات الميدانية التطبيقية في هذا المجال.

2. قلة وشح المراجع ذات العلاقة.

3. عدم سن التشريعات اللازمة، ومن أهمها قانون ضريبة الدخل الذي مـا زال مشـروع قانون.

4. اقتصار الدراسة على القوانين والمحاكم الضريبية في الضفة الفلسطينية.

5. سرية المعلومات الضريبية.

6. عدم وجود دائرة معلومات لدى الجهاز الضريبي توثق الطعـون الاداريـة والطعـون القضائية في منازعات ضريبة الدخل.

منهجية الدراسة:

قامت الباحثة في بحثها باتباع المنهج الوصفي وذلك لملائمته لأغراض الدراسة وقامت بمراجعة للقوانين والأدبيات حيث اعتمدت في بحثها على ما يلي:

1. القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.

2. أحكام المحاكم والتي أهمها أحكام محكمة التمييز الأردنية.

3. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية سنة 2001.

4. المراجع العلمية والنظرية في مواضيع القضاء الضريبي.

5. الإطلاع على الدراسات المقارنة لبعض دول المنطقة والتي تبحث في نفس الموضوع.

خطة الدراسة:

سيكون البحث هذا مقسماً إلى فصلين رئيسيين.

الفصل الأول: يبحث في ماهية المنازعات الضريبية وهو مكون من مبحثين:

المبحث الأول: والذي نلقي الضوء من خلاله على أهمية الطعن القضائي، وهو مكون من ثلاثة مطالب، المطلب الأول يتحدث عن طبيعة المنازعات الضريبية، المطلب الثاني يتناول الأهداف التي يسعى القضاء الضريبي إلى تحقيقها، من عدالة وضمان حصول الدولة على حقها من أموال المكلفين في الأوقات المناسبة واستقرار المبادئ القانونية وإلى غير ذلك من الأهداف، والمطلب الثالث يتحدث عن مراحل الطعن القضائي.

المبحث الثاني: يبحث بإجراءات التقاضي، وخصائص هذه الإجراءات، والمحكمـة المختصـة، والقانون واجب التطبيق على تلك المنازعات، والإثبات في المنازعات الضريبية وهو مقسم إلى ثلاثة مطالب.

الفصل الثاني: سيبحث في التطبيقات القضائية الضريبية في فلسطين، فهو مكون من مبحثين:

المبحث الأول: وهو مخصص لتناول محكمه استئناف قضايا ضريبة الدخل الفلسطينية بشيء من التفصيل، من حيث قانونيتها وطبيعتها واختصاصاتها، والمنازعات التي يجوز استئنافها والتي لا يجوز استئنافها، وإجراءات الاستئناف والأشخاص الذين يحق لهم الاستئناف، كما سنتطرق إلـى أحكام التمييز بشيء من التفصيل، وهو مقسم إلى خمسة مطالب.

المبحث الثاني: مخصص لبحث المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضـائي الضـريبي فـي فلسطين، والتي أهمها الوضع الضريبي الذي تركه الاحتلال، وما تم نقله إلى السـلطة الوطنيـة الفلسطينية- عند تسلمها الصلاحيات الادارية والماليـة- مـن ملفـات الضـرائب، واخـتلاف التشريعات المطبقة من مصرية وأردنية وأحكام عسكرية إسـرائيلية علـى أراضـي السـلطة الوطنية، والجهاز القضائي الضريبي وما يعانيه من خلل ومعوقات وعـدم وجـود التشـريعات الفلسطينية التي تعالج موضوع الضرائب، أيضاً سنحاول التركيز على قضية مهمة وهي حداثـة الطعن القضائي في فلسطين، الذي كان معطلاً أيام الاحتلال وما نجم عنه من مشاكل منها نقص إن لم نقل غياب وانعدام الكفاءات البشرية المتخصصة والملمة بهذا الموضـوع، وفـي نهايـة الأطروحة ستكون الخاتمة التي سنعرض فيها النتائج التي توصلنا إليها، بالإضافة إلى التوصيات والمقترحات التي ستؤدي إن شاء ا إلى إثراء هذا البحث، والعمل على حل جميـع المعوقـات والمشاكل في هذا المجال، متمنين أن يكون هذا البحث نبراساً يفيد منـه المشـرع الفلسـطيني والقاضي والمحامي والمدقق والمكلف وكل طالب علم وباحث، يريد أن ينهل من العلـم ويزيـد عليه.

وا من وراء القصد

الفصل التمهيدي

1. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين.

فرضت الضرائب في فلسطين بصورة رسمية ومنظمة منذ الانتداب البريطـاني، وصـدر أول قانون لضريبة الدخل في فلسطين رقم (23) لسنة 1941.

وبهذا تكون فلسطين رابع دولة عربية تفرض ضريبة الدخل (مجلة نقابة المحامين التي تصدرها نقابة المحامين الأردنيين في عمان، الملحق الأول 1995، ص (6) وما بعدها)[1]، وفرضت على الناتج من العمل ورأس المال خلال الحرب العالمية الثانية[2].

وتلاه قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 وتم إقراره من المندوب السامي، والعمل بـه من تاريخ 1947/4/1م -والذي مازال ساري المفعول في قطاع غزة إلى هذه اللحظة-، الـذي أعطى الحق للمكلف الذي لحقه إجحاف من قرار التقدير، أن يطـرق بـاب الطعـن القضـائي ويستأنف هذا القرار لدى المحكمة العليا بصفتها محكمة اسـتئناف عليـا مـدني، أي بصـفتها الحقوقية.

ويتم الاستئناف لدى قاضٍ بريطاني من قضاة المحكمة العليا في غرفة القضاة، ويطبق القاضـي البريطاني عند نظره الاستئناف، أصول المحاكمات الصادرة بمقتضى هذا القانون، وتسمع كافة الإستئنافات بصورة غير علنية إلا إذا أمر القاضي بخلاف ذلك بناء على طلب أحـد الفـريقين، وإيفاء بغايات هذا الاستئناف يؤلف القاضي المومأ إليه محكمة حقوقية[3].

وقد قصر هذا القانون حق الاستئناف بالمكلف، والمكلف هو الذي يتحمل إقامة الدليل علـى أن التقديرالمستأنف ضده باهظ، وللقاضي أن يقر التقدير أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه، أو يصـدر بشأنه الأمر الذي يستصوبه، ويملك إعادة القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير وفق ما يراه.

---

[1] دقة، عبد الرحمن قاسم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية: نابلس، فلسطين، ص (12)

[2] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، ط الأولى، عمان، جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص (34).

[3] صباح، سالم أحمد: **الضرائب ومحاسبتها في فلسطين**، ط الأولى، سنة 1996، ص (231).

ويعتبر القرار أو الحكم الصادر عن القاضي البريطاني نهائياً، ويجوز للقاضي الذي نظر الاستئناف إذا شاء أن يرفع إلى المحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، مذكرة يضمنها أية نقطة قانونية لإبداء رأيها فيها[4]، ويشترط في ذلك أن لا يمنع القاضي الذي نظر في الاستئناف من الجلوس في المحكمة العليا عند الفصل في النقطة القانونية التي أحيلت إليها[5].

ولقد اعتبر هذا القانون أن الاستئناف على النحو المنصوص عليه في مواده، يؤدي إلى تأجيل تحصيل الضريبة مع احتفاظ مأمور التقدير بحقه في أن ينفذ تحصيل الجزء غير المختلف عليه من الضريبة، إن لم تكن الضريبة بكاملها موقعاً للخلاف[6] ، وفي حالة عدم إقرار المكلف بأي مبلغ من الضريبة المقدرة، يؤجل تحصيلها لحين الفصل في ذلك الاعتراض أو الاستئناف.

وقد اشترط القانون بداية على المكلف أن يسلك طريق الطعن الإداري، وذلك بإشعار خطي يوجهه إلى مأمور التقدير، يطلب فيه من المأمور أن يراجع وينقح الضريبة المقدرة عليه، ويذكر بدقة الأسباب التي يستند إليها في اعتراضه، ويكون الاعتراض خلال 15 يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، وإذا تم التوصل إلى اتفاق بين المكلف ومأمور التقدير يعدل التقدير تبعاً لهذا الاتفاق، ويبلغ المكلف إشعاراً بمبلغ الضريبة المستحقة عليه، أما إذا تعذر الوصول إلى اتفاق، يقرر مأمور التقدير الضريبة بأمر كتابي، ويحق للمكلف عندها استئناف قرار التقدير إلى المحكمة المختصة (المحكمة العليا).

وبعد سنة 1948 بقيت الضرائب سارية في كل من قطاع غزة والضفة الغربية، ثم قامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضرائب جديدة لتطبق على الوضع في الضفة الغربية، -وبقي الوضع الضريبي في قطاع غزة دون تغيير، وأبقت الإدارة المصرية الأمور الضريبية كما كانت في عهد الانتداب[7].

---

[4] انظر المادة (60) من قانون ضريبة الدخل، رقم (13) لسنة 1947.

[5] أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي، اجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييز الأردنية في قضايا ضريبة الدخل، من بداية سنة 1986 وحتى نهاية سنة 1996،** ج الثاني، ص (15).

[6] انظر المادة (62) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

[7] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل،** المرجع السابق، ص (34).

وصدر القانون الموحـد رقم (50) لسنة1951 وظل العمل به سارياً حتـى صدور القانون رقم (12) لسنة 1954[8]، الذي كان متأثراً بالقانون الفلسطيني رقم (13) لسنة1947، ونـص علـى الطعن القضائي، وجعل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة الاسـتئناف النظاميـة، ويتم الاستئناف على قرارات مأمور التقدير وقرارات الوزير أو الموظف المفـوض مـن قبلـه بإعادة التقدير.

ويجب على المكلف أن يسلك طريق الطعن الإداري قبل الطعن القضائي، "يجوز لكل من لحقـه إجحاف من تقدير وقع عليه ولم يتمكن من الاتفاق مع مأمور التقدير بالصورة المنصوص عليها في الفقرة (د) من المادة (52) من هذا القانون أن يستأنف ذلك التقدير إلى محكمة الاستئناف وفقاً لنظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل الصادر بمقتضى أحكام هذا القانون، ويعتبر مأمور التقدير مستأنفاً عليه، وعندما يكون أمر التقدير صادراً عن وزير المالية أو مـن ينيبـه بمقتضى المادة (50) فيكون الوزير أو من ينيبه مستأنفاً عليه، وإيفاء لغايـات قـانون ضـريبة الدخل تعتبر محكمة الاستئناف محكمة حقوقية"[9].

ثم صدر القانون رقم (25) لسنة 1964 والذي طبق على الضفة الغربية والأردن، حيث أنه مـا زال ساري المفعول على الضفة الفلسطينية لهذه اللحظة.

ولقد عالجت المادة (57) منه موضوع الطعن القضائي، وجعلت الاختصاص بنظر المنازعـات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وبذلك تم نقل الاختصاص بنظر المنازعـات الضريبية من محكمة الاستئناف النظامية إلى محكمة خاصة تسمى محكمـة اسـتئناف قضـايا ضريبة الدخل.

وبتشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، تم تحويل جميع القضايا المنظورة أمام محكمة

---

[8] عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل، الضفة الغربية، حسب أحكام القانون الأردني وما طرأ عليه من تعديلات**، 1983 ص (10).

[9] المادة (53) من قانون ضريبة الدخل رقم (12) لسنة 1954.

الاستئناف النظامية إليها[10].

وفي عام 1967 وبعد وقوع الضفة الغربية تحت براثن الاحتلال الإسرائيلي، أجرى الاحتلال عدة تعديلات على قانون ضريبة الدخل، مما أدى إلى نسفه بالكامل، فصدر أمر عسكري عن إدارة الاحتلال نقل الاختصاص من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة البداية، والذي جاء فيه "على الرغم مما ورد في القانون والنظام تحال جميع صلاحيات المحكمة الخاصة باستئنافات ضريبة الدخل إلى محكمة البداية – الجنوب التي تنظر في هذه الاستئنافات وهي مشكلة من قاضٍ فرد فقط"[11].

ثم صدر أمر عسكري آخر بإلغاء صلاحية المحاكم بنظر المنازعات الضريبية بتاتاً، ومنح هذه الصلاحية للجنة الاعتراضات[12]، أي أن المحتل قد ألغى الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل، وقصره على الطعن الإداري، وأسند استئناف قرارات تقدير ضريبة الدخل إلى لجنة الاعتراض التي حلت محل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وكان ذلك في سنة 1970، أي بعد ثلاث سنوات من الاحتلال.

إلا أن الواقع في الأراضي الفلسطينية في فترة الاحتلال لم يمكن المكلفين من ممارسة حقهم بالاعتراض والاستئناف بشأن ضريبة الدخل، وذلك بسبب الممارسات التي قوبل بها المكلفون عند محاولتهم الاعتراض على تقديرات الضريبة، حيث كانت تنتهي أغلب الحالات في زيادة مقدار الدخل الخاضع للضريبة والإضرار بالطاعن، مما أدى إلى جعل المكلف يقبل بالتقديرات الأولية دون أن يقدم اعتراضات عليها إلى الدوائر الضريبية، أما فيما يتعلق بالاستئنافات، فبالرغم من إلغاء محاكم الاستئناف والاستعاضة عنها بلجنة الاعتراضات التي كانت تتكون من موظفي دائرة ضريبة الدخل ومن الإسرائيليين، إلا أن اللجنة لم تر النور ولم تباشر عملها إطلاقاً[13].

---

[10] انظر المادة (57) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[11] انظر المادة (2/أ) من الأمر العسكري الاسرائيلي رقم (109).

[12] انظر الأمر العسكري رقم (406).

[13] علاونة، عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، رام ا ، 1992، ص (164).

وظلت لجنة الاعتراضات صاحبة الاختصاص بنظر منازعات ضريبة الدخل حتى قدوم السلطة.

وبقدوم السلطة الوطنية وتوقيع اتفاقات اوسلو، صدر قرار عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية يفيد ببقاء التشريعات التي كانت سارية المفعول قبل قدوم الاحتلال، وسـريانها علـى أراضـي السلطة الفلسطينية حتى صدور التشريعات الفلسطينية الحديثة التي تلغي أو تعدل هذه القـوانين، وجاء نص القرار على النحو الآتي (*يستمر العمل بالقوانين والأنظمة والأوامر التـي كانـت سارية قبل تاريخ 1967/6/5 في الأراضي الفلسطينية "الضفة الغربية وقطاع غزة " حتى يـتم توحيدها.*تستمر المحاكم النظامية والشرعية والطائفية على اختلاف درجاتها في مزاولة أعمالها طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.* يستمر السادة القضاة النظاميون والشـرعيون وأعضـاء النيابة العامة في ممارسة أعمالهم كل في دائرة اختصاصه وفقاً للقوانين.* يسري هـذا القـرار اعتباراً من تاريخه، ويبلغ من يلزم لتنفيذه وينشر في الجريدة الرسمية)[14] وقد نتج عن هذا القرار عدة نتائج منها:

- عودة التشريعات التي كانت مطبقة على كل من غزة و الضفة الغربيـة قبـل الاحـتلال، لتصبح هي المطبقة في الوقت الحالي، وهذه التشريعات قديمة ولا تتناسب مع التطور الذي طرأ على المنطقة ويزيد عمرها على الخمسين عاما، وقد حدثت عليها تعديلات كثيرة فـي البلد الأم التي انبثقت عنها.

- اختلاف القوانين المطبقة في غزة عن القوانين المطبقة في الضفة الفلسطينية، فالمطبق فـي غزة هو القانون رقم (13) لسنة1947 والمطبق في الضفة الفلسطينية هو القانون رقم (25) لسنة 1964، وأدى هذا إلى اختلاف جوهري في الأحكام فيما يتعلق بالقضـاء الضـريبي والمحكمة المختصة، فنجد أن المحكمة المختصة بنظر المنازعات الضريبية في قطاع غزة هي المحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، أما في الضفة الفلسطينية فإن المحكمـة المختصة بنظر منازعات ضريبة الدخل هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

[14] القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994.

- أدخلت سلطات الاحتلال بواسطة الأوامر العسكرية تعديلات عديدة على قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 بحيث لم يبق منه إلا الغلاف الخارجي فقط[15]، وكانت التعديلات لمصلحة طرف واحد وهو سلطة الاحتلال[16]، وهذه التعديلات بالرغم من عدم شرعيتها وإجحافها بالمكلف، إلا أنه لم يتم النص على إلغائها صراحة، وما زال البعض منها مطبقاً على أرض الواقع في الدوائر الضريبية.

وبالرغم من مرور عشر سنوات على قدوم السلطة، فإن الكثير من التشريعات مازالت غير موحدة، ولم تصدر تشريعات فلسطينية حديثة، وما زال العمل بالقوانين القديمة قائماً، ولذلك وبناء على ما تقدم فإنه حبذا لو قام المشرع الفلسطيني بإنجاز مشروع قانون ضريبة الدخل وإصداره بصورته النهائية، كقانون ساري المفعول، حلاً لكل الاختلاف والتخبط الذي تعاني منه الدوائر الضريبية والمكلف معاً.

فالمشرع الضريبي الفلسطيني قطع دوراً كبيراً في وضع تشريع خاص بضريبة الدخل، وتم إقراره بالقراءة الثانية.

ولقد تناول مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الطعن القضائي، وجعل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة البداية بصفتها الاستئنافية، "...... ويعتبر هذا القرار قابلاً للطعن لدى محكمة البداية بصفتها الإستئنافية، باعتبارها المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل"[17].

وبذلك يكون المشرع قد نقل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة البداية بصفتها الإستئنافية.

والباحثة لا تجد مبرراً للطريق الذي سلكه المشرع في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، بتحويل الاختصاص من محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى محكمة البداية بصفتها الاستئنافية.

---

[15] دقة، عبد الرحمن قاسم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**، المرجع السابق، ص(15)

[16] علاونة، عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، المرجع السابق، ص(49).

[17] انظر المادة (4/29) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية سنة 2001.

فالمشرع قد أهمل الأهداف المرجوة والتي أدت إلى تشكيل محكمة خاصة، فالمحكمة المختصة فقط بقضايا ضريبة الدخل قضاتها أقدر من غيرهم على النظر والبت في المنازعات الضريبية التي تتطلب نوعاً من الخبرة والدراية المالية والمحاسبية في أمور الضرائب، حيث أن هذه الخبرة، لا يمكن توافرها إلا من خلال الاستمرار والاستقرار والتخصص بنظر المنازعات الضريبية، كما أنه أهمل مبدأ سرعة البت في المنازعات الضريبية.

فاختصاص محكمة خاصة فقط بشؤون الضرائب يؤدي إلى السرعة في إنهاء المنازعات، مما لو كان الاختصاص للمحاكم العادية بصفتها الإستئنافية.

2. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في الأردن.

إن أول قانون لضريبة الدخل عرفته الأردن كان سنة 1933 وكان الأردن من أوائل الدول التي سنت قانون الضريبة على الدخل[18]، وفي عام 1945 صدر القانون رقم (26) وقد نص على الأسس الفنية والقانونية التي تقوم عليها ضريبة الدخل، وفي سنة1951 وعلى أثر توحيد الضفتين صدر القانون المؤقت رقم (50) لسنة 1951[19]، وظل العمل به سارياً حتى صدور القانون رقم (12) لسنة 1954 الذي كان متأثراً وإلى حد كبير بالقانون رقم (13) لسنة1947.

وبعد ذلك تم إنشاء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، استناداً للقانون رقم (25) لسنة (1964) الذي عدل عدة مرات إلى أن استقر العمل بالقانون رقم (57) لسنة1985، الذي أبقى الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وقصر الاستئناف على القرار الصادر عن مأمور التقدير استناداً إلى الطعن الإداري وقرار الوزير أو الموظف المناب من قبله، بإعادة النظر سواء كان القرار يقضي بزيادة الضريبة أو إنقاصها، والقرار المتعلق بالرديات، أما غير ذلك من الحالات التي نص عليها القانون رقم (25) فلم

---

[18] عرقاوي، محمد مصطفى: **الضريبة على الدخل، الضفة الغربية**، المرجع السابق، ص (10).

[19] صيام، زكريا مصطفى وحسام الدين مصطفى الخداش: **الضرائب ومحاسبتها**، ط الأولى، 1414هـ 1994م، ص (18).

يتطرق إليها هذا القانون، وجعل انعقاد المحكمة في عمان أو في أي مكان آخر تـراه المحكمـة مناسباً.

ويعتبر قانون ضريبة الدخل في الأردن من أكثر القوانين تعديلاً في المملكة، فقـد تـم إدخـال تعديلات أساسية عليه منذ صدور أول قانون لضريبة الدخل في الأردن عام1933 وبلغ عددهـا سبع مرات، وكان آخرها القانون المعدل رقم (25) لسنة2001[20].

3. تطور الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في مصر.

إن أول قانون لضريبة الدخل عرفته جمهورية مصر العربية كان سـنة 1939، وقـد تنـاول والقوانين التي أعقبته أحكام الاعتراض والطعن على قرارات ربط الضريبة.

ودار خلاف كبير حول تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في هذه المنازعـات، فلائحـة ترتيب المحاكم الأهلية كانت تمنع المحاكم العادية من نظر المنازعات المتعلقة بربط الضـرائب والرسوم، وجعلت الاختصاص بنظرها للجان إدارية مشكلة لهذا الغرض، فلأصحاب الشأن رفع أمرهم إلى الجهة الرئاسية المختصة[21]، إلا أن قوانين الضرائب على الدخل التي صدرت فيمـا بعد قد جعلت الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية للمحاكم العادية.

وبهذا أصبحت تشريعات الضرائب المصرية تجيز للمكلف والإدارة الضريبية الطعن بقـرارات ربط الضريبة لدى المحاكم العادية، إلى أن جاء قانون مجلس الدولة الذي جعـل الاختصـاص بنظر المنازعات الضريبية مشتركاً بين محكمة القضاء الإداري والمحاكم الإداريـة[22]، إلا أنـه وبسبب عدم صدور قانون الإجراءات الذي ينظم نظر هذه النزاعات، ظل الاختصـاص بـذلك للمحاكم العادية[23]، وعلى هذا نصت قوانين ضريبة الدخل اللاحقة لقانون مجلس الدولة (أي جعل

---

[20] أبو نصار، محمد وآخرون: **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، ط الثانية، عمان الأردن، مركز أحمد ياسين ص (39).

[21] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1990، ص (19).

[22] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (25).

[23] انظر المادة (73) من القانون المصري رقم (165) لسنة 1955 بشأن مجلس الدولة.

الاختصاص للمحاكم العادية)، "لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة أمـام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار"[24].

[24] المادة (161) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981.

الفصل الأول

ماهية القضاء الضريبي في المنازعات الضريبية

المبحث الأول

أهمية القضاء الضريبي

التقاضي حق للجميع، كفلته الدساتير والتشريعات في الدول المختلفة، كما نصت عليه كل مواثيق حقوق الإنسان التي أوجبت على الدولة أن تكفل لرعاياها حرية التقاضي في قضاء عادل ونزيه،"التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة، ولكل فلسطيني حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي"[25].

ويجب أن يكون هذا القضاء محايداً بين أطراف النزاع، مهما كانت طبيعة هذه الأطراف، سواء كانوا من أشخاص القانون الخاص أو من أشخاص القانون العام.

وهذا ما يميز الجهاز القضائي عن غيره من أجهزة الدولة، فيجب أن يتمتع بالعدالة والنزاهة والحياد والاستقلالية، حتى يحوز على ثقة الفرد فيطمئن إلى أحكامه، ويكون الملاذ الذي يلجأ إليه إذا لحقه إجحاف أو ظلم.

ويعتبر القضاء جهة مستقلة عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، لا سلطان على أعضائه إلا للقانون، وما يمليه عليهم مبدأ تحقيق العدالة،"السلطة القضائية مستقلة، وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، ويحدد القانون طريقة تشكيلها واختصاصاتها وتصدر أحكامها وفقاً للقانون. وتعلن الأحكام وتنفذ باسم الشعب العربي الفلسطيني"[26]، "القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون، ولا يجوز لأي سلطة التدخل في القضاء أو شؤون العدالة"[27].

---

25 القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية لسنة 2003.

26 المادة (97) من القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية لسنة 2003.

27 المادة (98) من القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطيني لسنة 2003.

كما أن قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002 أكد على استقلال القضاء في نصوص مواده "السلطة القضائية مستقلة، ويحظر التدخل في القضاء أو في شؤون العدالة"[28]، "القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون"[29].

وهذا ما نص عليه الدستور الأردني "القضاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون"[30].

إن استقلالية الجهاز القضائي هي التي توفر له النزاهة والحياد وبالتالي تحقيق العدل.

وتنبع أهمية القضاء الضريبي من الأهمية التي تتمتع بها الضرائب ذاتها، ومدى تأثيرها على حياة كل من الدولة والفرد، فهي تشكل أهم عنصر من عناصر إيرادات الدولة التي تحتاجها لتغطية نفقاتها وقيامها بالأعباء الملقاة على عاتقها تجاه مواطنيها.

وهي تكون الجزء الغالب من إيرادات الدولة التي تعتمد عليها اعتماداً أساسياً في تغطية النفقات العامة، حتى ذهب البعض إلى القول بأن حصيلة الضرائب والرسوم تكاد تكون المصدر الوحيد لإيرادات الدولة الحديثة.

وتزداد أهمية هذه الإيرادات بزيادة الوظائف التي تقوم بها الدولة، بالإضافة إلى أن الضرائب تعتبر أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، فهي تلعب دوراً هاماً في تحقيق أغراض السياسة المالية، وعن طريق الضرائب تحقق الدولة بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، مثل إعادة توزيع الدخول بالإضافة إلى الأهداف الأخرى للضرائب التي لا تقل أهمية عن الهدف المالي أوالهدف الاجتماعي وتحقيق الرفاهية للمجتمع[31].

وكذلك تؤثر على حياة الأفراد الذين يتحملون عبء هذا الالتزام، حيث يرون فيه أنه اقتطاع من

---

28 المادة (1) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002.

29 المادة (2) من قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002.

30 المادة (97) من الدستور الأردني.

31 النور، عبد الناصر وآخرون: **الضرائب ومحاسبتها**، ط الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 1424هـ- 2003م، ص (11).

ثمار جهودهم[32].

فيؤدي فرض الضرائب المباشرة، وغير المباشرة إلى اقتطاع جزء أساسي من دخل الفرد، الأمر الذي يقلل من حجم إنفاقه واستهلاكه[33].

ويكون فرضها واقتطاعها جبراً، ولا يتوقف على رضا المكلف أو رغبته، وإنما تفـرض عليـه بنص القانون[34].

ولا يكفي لحماية الفرد من تعسف الإدارة الضريبية، وجود نصوص قانونية تـنظم الضـرائب وفرضها وتحصيلها، فالقانون بحاجة إلى قضاء يراقب حسن تطبيقه، فلا يتم تضييع أو إنقـاص حق الدولة من الضرائب هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة الإدارة الضـريبية فـي مـدى التزامها بتطبيق القانون عند قيامها بأي عملية من عمليات ربط الضـريبة وتحصـيلها وعـدم تعسفها في ذلك، لأن الإدارة الضريبية تميل إلى تغليب مصلحة الدولة على مصلحة المكلف، مما قد يؤدي إلى إلحاق الإجحاف به وإهدار حقوقه، فيكون القضاء هو الحكم العـادل إذا مـا قـام خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.

كما وتنبع أهمية القضاء الضريبي من كون موضوع الضرائب حديثاً نسبياً، وبالتـالي فقوانينـه حديثـة مقارنة مع القوانين الأخرى، وغالبـاً ما تكون مواده يعتريها الغمـوض، بالإضافة إلى ماتثيره الضرائب من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة أو عند تطبيقها[35].

فضلاً عن أن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها بأنها تخضع للتعديل والتبديل المستمرين، ممـا يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تطبيقها وتفسيرها، وبالتالي جهل المكلفين في كثير

---

[32] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الاشعاع الوطنية، 1998، ص (13).

[33] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (21).

[34] انظر الجدول في الملحق ص(189) الذي يبين مجموع ايرادات السلطة الوطنية الفلسطينية من سنة 1996 ولغاية سنة 2002 من ضرائب ورسوم.

[35] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (9).

من الأحيان بها، مما يؤدي إلى نشوء نزاعات وخلافات بين الجهة التي تقوم بتطبيقهـا، وهـي الإدارة الضريبية، والجهة التي يطبق عليها القانون وهي جهة المكلفين.

كما أن الضرائب وباختلاف أنواعها وعلى الأخص الضرائب على الدخل تثيـر الكثيـر مـن المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، نتيجة التدخل المستمر لتلـك الإدارة فـي شـؤون المكلفين ولإحساس المواطنين بها[36]، فالنزاعات الضريبية كثيرة جداً وبحاجـة للقضـاء ليقـول كلمته فيها.

كما وتكمن أهمية القضاء الضريبي في الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، وهي كثيرة وحيوية في حياة كل من الفرد والدولة، وهذا ما سنتطرق إليه في المبحث الثاني من هذا الفصل.

---

[36] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (136).

المطلب الأول

الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

تختلف المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات من حيث طبيعة أطراف هذه المنازعات الضريبية، باعتبار أن أحد أطرافها هي الدولة بما لها من سلطة وسيادة في مواجهة الطرف الآخر (المكلف) ، ومن حيث طبيعة الخصومة، فهي خصومة موضوعية وليست خصومة شخصية، كذلك تختلف من حيث استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره، واشتراط المشرع على المكلف سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى الطعن القضائي، كما أن طبيعة المنازعة الضريبية هي التي أدت إلى استبعاد المبدأ القاضي بأن الطاعن لا يضار بطعنه، وتجاوز هذا المبدأ من قبل القاضي، وذلك من أجل تحقيق مصلحة هي أجدر بالحماية من مصلحة المكلف.

وقد ثار الخلاف بين الفقهاء حول تحديد طبيعة القانون الضريبي، ومازال هذا الخلاف مجال بحث الفقهاء والباحثين.

ويتوقف على تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية نتائج هامة، منها: تحديد القانون واجب التطبيق، واستحقاق المبلغ المتنازع عليه، وقوة الإقرار المقدم من المكلف، وأدلة الإثبات في المنازعات الضريبية، والمحكمة المختصة بنظر هذه المنازعات، وطبيعة قرار مأمور التقدير، وسيتم التطرق إلى هذه العناصر آنفة الذكر بشيء من التفصيل في هذه الجزئية من المبحث، والأجزاء المقبلة على النحو التالي:

1. طبيعة أطراف المنازعات الضريبية:

تختلف الدعوى الضريبية عن الدعوى المدنية التي تنظرها المحاكم العادية، باختلاف طبيعة أطراف الدعوى الضريبية[37]، حيث أن أحد أطراف الدعوى الضريبية هي الإدارة الضريبية،

---

[37] بيومي،زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (7).

وباعتبارها أحد أجهزة الدولة، فإنها تتمتع بسلطات عامة تستمدها من سلطة الدولة وسيادتها، وبهذا تكون المنازعة الضريبية بين طرفين غير متكافئين.

والإدارة الضريبية بوصفها سلطة عامة إنما تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية[38]، وهي سلطات وامتيازات بقصد تمكينها من حماية وتحقيق مصلحة الخزينة العامة.

وأهم هذه السلطات والامتيازات، تقرير امتياز الحكومة على أموال المكلفين للمبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم، وإتباع إجراءات الحجز الإداري، والتنفيذ على أموال المتخلفين في أداء الضرائب بمقتضى طرق إدارية سريعة، وتخويل موظفي مصلحة الضرائب حق الإطلاع على كافة المستندات والمحررات والبيانات الخاصة بالمصلحة والهيئات الحكومية أو الشركات والأفراد، ليتمكنوا من إثبات صحة إقرارات الممولين، كما أنها تتمتع بحق توقيع جزاءات مالية وجنائية عند التهرب من دفع الضرائب أو التراخي في تحصيلها.

والطرف الآخر هو المكلف، وهو المدعي في المنازعات الضريبية، أي أن عبء الإثبات يتحمله المكلف وليس الإدارة الضريبية، بالرغم من أنها الطرف الأقوى في المنازعة الضريبية، وهذا ما درجت عليه قوانين ضريبة الدخل.

وبما أن الدولة طرف في النزاع الضريبي، فقد ثار الخلاف بين الفقهاء حول هذه المنازعة، فاعتبرها بعض الفقهاء منازعة إدارية، لأن أحد أطرافها جهة الإدارة، وبالتالي نادوا بتطبيق القانون الإداري عليها، فربط الضرائب غالباً ما يكون بقرار إداري، والسلطات الإدارية في مزاولتها لنشاطها وإفصاحها عن إرادتها الملزمة إنما تصدر من جانبها وحدها قراراً إدارياً بما لها من سلطة عامة، سواء في المجال الإداري أو في المجال الضريبي، وبباعث من المصلحة العامة التي يبتغيها القانون[39].

---

[38] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها**، (رسالة دكتوراة غير منشورة) مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1960، ص (121) .

[39] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (21).

وبعض الفقهاء اعتبرها منازعة مدنية ويجب تطبيق القانون المدني عليها، بمقولة أن القانون المدني هو الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي[40]، وأنه اكتمل تطوره واستقرت نظرياته[41].

إلا أن فريقاً ثالثاً من الفقهاء اعتبر المنازعة الضريبية ذات طبيعة خاصة استناداً إلى الذاتية التي يتمتع بها القانون الضريبي نفسه، ونادوا بتطبيق نصوص خاصة بالضرائب على المنازعات تلك، تتناسب مع ذاتية القانون الضريبي.

2. الخصومة في المنازعات الضريبية:

الخصومة في المنازعات الضريبية هي خصومة موضوعية تمس أموال المواطنين واستقرارهم، وليست خصومة شخصية ملكاً للمتقاضين يسيرونها وفق مصالحهم، كما هو الحال في إطار القانون الخاص.

فالقضاء الضريبي يندرج ضمن القضاء الموضوعي، استناداً إلى أن الممول يكون إزاء الإدارة الضريبية في مركز موضوعي، وليس في مركز شخصي تبدو فيه علاقة المدين بالدائن[42].

ولما كانت الخصومة في المنازعات الضريبية ليست خصومة شخصية، وإنما هي خصومة موضوعية مردها إلى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون[43]، يكون دور القضاء رقابة نشاط الإدارة الضريبية ومدى احترامها الشرعية ومبدأ سيادة القانون، حيث يدور النزاع بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة.

وقد استقر الفقه على أن الدعوى الضريبية يملكها القاضي، فهو الذي يسيرها ويوجهها بغية إنزال قاعدة الشرعية على تصرفات الهيئات العامة، ودور القاضي يتضمن البحث عما إذا كان القانون الضريبي قد طبق تطبيقاً سليماً على المنازعات المعروضة أمامه، وطلب المكلف زيادة

---

[40] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (48).

[41] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (50)..

[42] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (15)

[43] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (53).

الضريبة وتخفيضها لا يمكن تبريره إلا على أساس أن ربط الضريبة قد تم بالمخالفة للقانون الموضوعي الذي يحدد وعاء الضريبة وسعرها، وحتى لو استند الممول إلى اعتبارات شخصية، فان ذلك يكون دائماً حسب القواعد التي ينص عليها القانون الموضوعي.

ومهمة القاضي الضريبي في بعض الدول تفوق قاضي المشروعية، فهو يملك ليس فقط إلغاء قرار ربط الضريبة، بل وتعديل التقديرات وتخفيض أو زيادة مبلغ الضريبة، وله في الاستئناف إعادة ربط ضريبة ألغاها قاضي أول درجة، فالقضاء الضريبي في الحقيقة يعلو قضاء المشروعية[44].

3. استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره:

إن الضرائب وهي أهم مورد من موارد الخزينة، يجب أن تحصل على النحو المقدر في إيرادات الدولة وذلك حتى يتسنى لها مواجهة نفقاتها[45].

وإذا كان الأصل في المنازعات الإدارية، أن الطعن القضائي لا يترتب عليه وقف تنفيذ القرار الإداري موضوع النزاع، إلا أن هذه القاعدة ورد عليها استثناء فأجيز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ مؤقتاً، إذا طلب ذلك في صحيفة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها[46].

أما في المنازعات الضريبية فإن اللجوء إلى المحكمة المختصة للطعن في مقدار الضريبة لا يوقف استحقاق الضريبة، وذلك أخذاً بالقاعدة المعمول بها في مجال تحصيل الضريبة والتي مقتضاها (ادفع ثم استرد) ، وبذلك لا يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذ قرار ربط الضريبة مؤقتاً، لأن من المبادئ الأساسية في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها (فلا يترتب على رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف إيقاف استحقاق الضرائب).

---

[44] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (16).

[45] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص (170).

[46] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (43).

ولا يجوز للمكلف أن يمتنع عن دفع الضريبة محتجاً بقيام منازعة أو معارضة بشأنها، لأن وقف تنفيـذ مثل هذه القرارات يـؤدي إلى عدم إمكان توفير المصادر المالية اللازمة لتمويل الإنفاق العام وظهور وتزايد العجز في الميزانية العامة[47].

ولقد نظمت قوانين ضريبة الدخل مواعيد استحقاق الضرائب والضريبة واجبـة الأداء، فـألزم المشرع المكلف أن يدفع على حساب الضريبة المستحقة، 50% من مقدار الضـريبة المقـدرة نهائياً، أو من مقدار الضريبة المستحقة إذا لم تكن هناك ضريبة مقدرة نهائياً، وذلك في حال قيام المكلف بالطعن على قرار التقدير، ويؤجل تحصيل رصيد الضريبة الذي يزيد على 50% إلـى أن تفصل المحكمة في ذلك النزاع، وأوجب على مأمور التقدير أن يحصل من المكلف الجـزء غير المختلف عليه، أي أن يحصل المبلغ الذي يسلم به المكلف إذا زاد عن النسبة التي حـددها القانون، وبعبارة أخرى فعلى المكلف الذي يرغب في الطعن على قرار التقدير أن يدفع مبلغاً من الضريبة يساوي 50% من الضريبة المقدرة عليه نهائياً، أو المستحقة أو المبلغ الذي يسلم به عن السنة موضوع النزاع أيهما أكثر[48].

كما أن الاستئناف يرد شكلاً إذا لم يقدم المكلف مع لائحة استئنافه إيصالاً بـدفع المبلـغ غيـر المختلف عليه[49]،"يستفاد من نص المادة (34/ج/2) من قانون ضريبة الـدخل رقـم (82) أنـه خطاب إلى المستأنف بأن يبين المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه في لائحة استئنافه، وأن يدفع هذا المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه ---"[50] [51].

---

[47] محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، (رسالة دكتوراة غير منشورة) ،كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص (234).

[48] استناداً لقانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[49] استناداً لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 1982.

[50] تمييز حقوق رقم (87/374) هـ ع ، ص (1580) من مجلة نقابة المحامين لسنة 1987.

[51] تجدر بالملاحظة أن جميع قرارات محمة التمييز الاردنية والتي تم التطرق إليها في هذه الاطروحة تم تجميعها من قبل القاضي عيسى أبو شرار في مرجع الاجتهاد القضائي الجزء الأول والثاني.

4. **الطعن الإداري شرط لقبول الطعن القضائي:**

لقد فرض المشرع الضريبي على المكلف، وفي جميع التشريعات الضريبية في مختلف الـدول، سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى جهة القضاء، ففي حالة حدوث خلاف بين المكلف وبين مأمور التقدير على الضريبة المقدرة، يتوجب عليه أن يعترض على هذا التقدير أولاً إلـى الجهة الإدارية نفسها مصدرة القرار.

وإن الكثير من الضرائب وخاصة غير المباشرة، اقتصر الاعتراض فيها على الطعون الإدارية فقط، ولم تعط جهة القضاء صلاحية النظر في مثل هذه الطعون، ومثال ذلـك ضـريبة القيمـة المضافة في فلسطين حيث يتم الاعتراض بخصوصها فقط عن طريق الطعن الإداري.

كما أن بعض الدول اقتصر فيها الاعتراض على ربط الضرائب وتحصيلها على الطعن الإداري فقط، كما هو الحال في العراق، ومثال ذلك أحكام المادة (25) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة1982 "يجوز للمكلف أن يستأنف قرار رد الاعتراض الصادر عـن السـلطة المالية المختصة، وذلك بتقديم هذا الاستئناف لدى إحدى لجان التدقيق"، وتعتبر القرارات التـي تصدرها لجان التدقيق قطعية ولا تقبل أي طعن إداري وقضائي، و هذا ما نصت عليـه المـادة (40) من قانون ضريبة الدخل العراقي سالف الذكر، بقولها "تكون قـرارات اللجـان المشـكلة بموجب المادة السابعة والثلاثين من هذا القانون قطعية"[52].

وترى الباحثة أن المشرع الضريبي كان مصيباً في النص أولاً علـى سـلوك طريـق الطعـن الإداري قبل اللجوء إلى جهة القضاء، وجعل الطعن الإداري شرطاً لقبـول الطعـن القضـائي لأسباب عدة منها:

- أن تقدير الضريبة يصدر عن الإدارة الضريبية التي تقوم بربط الضريبة على المكلف، وبما أن هذا القرار يصدر عن الإدارة الضريبية، باعتبارها أحد أجهزة الإدارة العامة، فهي أحـق

---

[52] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه أدارياً وقضائياً**، (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الأردنية، عمان، 1980، ص (182).

من غيرها في مراجعة قرارها وتصحيحه أولاً، قبل أن يكون عرضة للنقض من قبل الجهة القضائية.

- السرعة في تحصيل حق الخزينة من الضريبة المستحقة، وعدم إرجاء ذلك، فإجراءات التقاضي ومهما كانت سريعة فإنها تحتاج إلى وقت قد يطول، نظراً لطبيعة تلك الإجـراءات مما يؤدي إلى تأخير توريد الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة.

- أن الإدارة الضريبية وبسبب طبيعة عملها فهي أكثر إطلاعاً على وضع المكلف، وعلى النشاط الاقتصادي وما يحققه المكلف من دخل، فهي أكثر التصاقاً بالمكلف، كما أنها تتمتع بالتخصص في الأمور الفنية بشؤون الضرائب، وذلك بسبب الخبرة التي اكتسبتها مع مرور الوقت وتعدد المشاكل وملفات المكلفين، مما يعطيها القدرة على حل المشاكل التي تثور بينها وبين المكلفين.

- ولكي لا تزدحم المحاكم بالمنازعات الضريبية التي ترفع إليها، مما يؤدي إلى وقوع عـبء كبير على الجهاز القضائي، كما أن الطعن الإداري يؤدي إلى تخفيف العبء على المكلـف أيضاً، لأن اللجوء إلى القضاء يتطلب رسوم استئناف وأتعاب محاماة وأحيانـاً مصـاريف خبير.

- ولم يشأ المشرع الضريبي أن يجعل العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية- وهـي علاقـة مستمرة بحكم استقرار النشاط أو تتابع الواقعة المنشئة للضريبة- علاقة تقاضٍ تحسمها دائماً جهات القضاء، بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها لأن تراجع الإدارة الضريبية نفسـها، أو يتم فيها الاتفاق بينها وبين الممول على تحديد وعاء الضريبة، بما يحقق نوعاً من الثقـة بين الممول والمصلحة53.

واستقرت أحكام المحاكم على اعتبار أن عدم سلوك طريق الطعن الإداري أولاً قبل اللجوء إلـى القضاء يؤدي إلى رد الاستئناف شكلاً، "إذا لجأ المميز إلى طريق الاستئناف قبـل أن يعتـرض

[53] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (134).

على قرار مأمور التقدير فإن الحكم برد استئنافه شكلاً يكون متفقاً وأحكام القانون، لأن المكلف بضريبة الدخل يجب أن يسلك طريق الاعتراض على قرار مأمور التقدير قبل اللجوء إلى الطعن به بطريق الاستئناف"[54].

واشترط القانون رقم (25) لسنة 1964 الساري المفعول في الضفة الفلسطينية- وكغيره من القوانين الضريبية- اللجوء إلى الطعن الإداري قبل الطعن القضائي، وقصر الطعن الإداري على مرحلة واحدة يتم بعدها سلوك طريق الطعن القضائي.

أما مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية فقد اشترط الطعن الإداري قبل اللجوء إلى القضاء وجعله على مرحلتين وهي:

المرحلة الأولى:

ويتم فيها اعتراض المكلف على قرار مأمور التقدير الذي رفض تقديره الذاتي أو الذي قام بعمل التقدير الإداري، ويتم الاعتراض خلال 30 يوماً من تاريخ تبلغه القرار[55] ، ويقدم الاعتراض إلى المقدر نفسه الذي أصدر القرار[56].

المرحلة الثانية:

إذا لم يتم الاتفاق بين المكلف ومأمور التقدير، عند النظر في اعتراضه، فيحق للمكلف وخلال شهرين من تاريخ جلسة المراجعة، أن ينقل اعتراضه خطياً إلى لجنة مشكلة من ثلاثة مأموري تقدير الضريبة[57].

والباحثة ليست مع ما ذهب إليه المشرع الفلسطيني في المشروع سالف الذكر، بجعل الاعتراض الإداري على مرحلتين، بل حبذا لو اقتصر، كما في التشريعات الأخرى، على مرحلة واحدة هي

---

[54] تمييز حقوق رقم (85/168)، ص (1156) ، سنة (1985).

[55] انظر المادة (21/ب) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

[56] انظر المادة (28/أ) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

[57] انظر المادة (2/29) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

مرحلة اللجنة فقط، وقصر المدة التي يحق للمكلف الاعتراض خلالها على قرار التقدير إلى ثلاثين يوماً فقط، وذلك كي لا يؤدي إلى إطالة أمد النزاع، وبالتالي عدم اكتساب الضريبة المقدرة صفة القطعية حتى فترة طويلة، لأن ذلك سيؤدي إلى تأخير حصول الخزينة على حقها من الضرائب، خاصة أن المشرع أرجأ تحصيل الضريبة- في حالة الاعتراض أو الطعن القضائي- إلى أن يصدر حكم قطعي بها، "وفي حال تحديد قيمة الضريبة بإجراء إداري من قبل المديرية أو من قبل المحكمة المختصة، فعلى المكلف دفعها خلال شهرين من صدور إشعار التقدير أو قرار المحكمة المختصة، وفي حالة الاعتراض أو الطعن من قبل المكلف على قيمة الضريبة المحددة بقرار إداري من مأمور التقدير، يؤجل تحصيل الضريبة إلى أن يصدر الحكم القطعي بتحديد قيمتها"[58].

فحبذا لو أخذ المشرع بما هو معمول به في دول الجوار، من التفريق بين مبلغ الضريبة الذي يسلم به المكلف وجعله مستحق الأداء رغم الاعتراض أو الطعن، ومبلغ الضريبة الذي ينازع فيه المكلف والمختلف عليه، فيتم إرجاء تحصيله إلى حين صدور حكم قطعي به، أو اكتساب قرار التقدير الصفة القطعية.

5. لا يضار طاعن بطعنه:

الأصل في جميع المنازعات أن لا يتضرر الشخص من الطعن الذي يقدمه، سواء كان بالاستئناف أو التمييز، ويعتبر مبدأ (لا يضار طاعن بطعنه) من المبادئ القانونية التي استقر العمل عليها في المحاكم، وأصبح هذا المبدأ مقنناً في نصوص القوانين، فنجده في المادة (191) فقرة (4) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية في باب أحكام عامة ونصها (لا يضار الطاعن بطعنه).

ويفيد هذا المبدأ أنه لا يجوز للمحكمة وعند نظرها أي منازعة أن يكون حكمها مضراً بالشخص الذي قدم الطعن، وتسوء مركزه القانوني الذي كان عليه قبل الاستئناف أو التمييز.

---

[58] المادة (24) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

وهذا المبدأ يمكن إعماله في المنازعات الأخرى غير الضريبية، لأنه لا يتفق وقـانون ضـريبة الدخل وإنما يتفق مع القواعد العامة، وحيث أن قانون ضريبة الدخل قانون خاص، فهو الواجب التطبيق على منازعات ضريبة الدخل[59].

فطبيعة هذه المنازعات تجعل من تطبيق هذا المبدأ إهداراً لمصلحة الخزينة التـي هـي أجـدر بالحماية من المصلحة الخاصة للمكلف، لذلك نصت القوانين جميعها، بما فيها قـانون ضـريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 ومشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على مخالفة هذا الحكم، وأعطت للمحكمة صلاحية زيادة الضريبة المقدرة، وذلك يعني أن المكلف وفي مرحلة الاستئناف إذا طلب تخفيض الضريبة المقدرة عليه بناء على قرار مأمور التقدير، فإن المحكمة تملك، ليس فقط تخفيض الضريبة أو إقرارها، وإنما أيضاً لها صلاحية زيادة الضريبة المقدرة، مما يـؤدي إلى الإساءة والإضرار بمركز المكلف، (للمحكمة أن تقـر التقـدير أو تزيـده أو تخفضـه أو تلغيه)[60].

ولا يجوز التوسع في صلاحية المحكمة في زيادة الضريبة ومخالفة مبدأ لا يضار طاعن بطعنه، وإنما يكون ذلك في أضيق الحدود.

فصلاحية المحكمة بزيادة الضريبة يجب أن تنحصر بالدخل الذي نـازع بـه المكلـف، وقـام بالاستئناف عليه، وفي حدود مصادر الدخل التي اعتمدها المأمور،[61] "إن الاستئناف الوارد فـي المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 خروجاً على القاعدة (لا يضار طاعن بطعنه) بتخويل محكمة الاستئناف أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيـه أو تعيـد الدعوى لإعادة التقدير، ينبغي تفسيره كقاعدة استثنائية في أضيق حدودها، وعليه فان صـلاحية محكمة الاستئناف المنصوص عليها في هذه المادة تنحصر بالدخل الذي نازع به المكلف والمقدم بخصوص الاستئناف وفي حدود مصادر الدخل التي اعتمدها المأمور، أما مصدر الدخل الذي لم

---

[59] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (159).

[60] المادة (4/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، 2001.

[61] ملاحظة : جميع قرارات محكمة التمييز الاردنية والتي وردت في هذه الاطروحة تم اقتباسها من مرجع أبو شرار، عيسى: الاجتهاد القضائي، ج الأول والثاني.

يتناوله قرار مأمور التقدير المستأنف فيخضع لصلاحية الوزير بفتح ملـف التقـدير ومحاسـبة المكلف عليه ضمن الشروط المحددة في المادة (33) من قانون ضريبة الدخل"[62].

[62] تمييز حقوق رقم (86/587) هـ ع ، ص (337) من مجلة نقابة المحامين لسنة 1986.

المطلب الثاني

أهداف القضاء الضريبي

يسعى القضاء الضريبي بشكل عام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها فض المنازعات بين أطراف الدعوى، أياً كانت طبيعة هذا النزاع، أو طبيعة هذه الأطراف، فالكـل سواسـية أمـام القانون والقضاء.

والعدل يجب أن يعم الجميع، ومن حق كل فرد في المجتمع أن يحظى بقضاء عادل ونزيـه، أي أن الأهداف العامة للقضاء، هي تحقيق العدالة والمساواة وسيادة القانون، وهناك أهداف أخـرى يسعى القضاء الضريبي إلى تحقيقها، وهذا ما سنتناوله بشيء من التفصيل على النحو التالي:

1. تحقيق العدالة والحماية:

الطعن القضائي هو أنجح الضمانات للممولين[63]، وتنبع أهمية القضاء بصورة عامة من ضرورة تحقيق العدل بين الناس، ورفع الظلم عنهم، والمحافظة على حقوقهم وحرياتهم التي ضمنتها لهم الشرائع السماوية والدساتير والنظم القانونية[64] ، وبذلك تتجلى وظيفة القضاء بأسمى صـورها، والعدل والقضاء صنوان لوجه واحد[65].

فمجرد وجود القوانين في مجتمع لا يكفي لضمان أمنه وحمايته واستقراره، ذلك أن كل شـخص يميل إلى تفسير النصوص القانونية بما يخدم مصلحته التي قد تتعارض مع مصالح غيره، فيقوم الخلاف بينهم مما يدفعهم إلى الالتجاء للقضاء لحل هذه الخلافات، وهنا لا بـد أن يجـدوا فيـه الوسيلة العادلة لحل هذه الخلافات، وإرغام المتخاصمين على احترام القانون والامتثال لحكمـه، فالكل سواء أمام القانون مهما اختلفت مراكزهم، حتى ولو كان أحد أطراف هذا النزاع الدولـة ممثلة بأحد أجهزتها (الإدارة الضريبة) فضرورة القضاء في المجتمع من ضرورة القانون الذي

---

[63] أبو كرش، شريف مصباح: **ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، ط الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 1424هـ - 2004 م، ص (14).

[64] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (14).

[65] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (31).

يحكمه[66].

وبما أن هدف القضاء بصورة عامة هو تحقيق العدالة بين أطراف النزاع، فإن هذا الهدف يصبح مطلباً أكبر عندما يكون أطراف الدعوى غير متكافئين كما هو الحال في المنازعات الضريبية.

والممول يثق بالقضاء أكثر من ثقته بالإدارة الضريبية، لأن القضاء ليس خصماً للمكلف، وإنما هو حكم عادل يقف موقفاً واحداً من الإدارة الضريبية والمكلف، وثقة الممول بالقضاء الضريبي ليست بالشيء الجديد أو الغريب، وإنما تتفق مع واقع كل المواطنين حول مختلف النزاعات، لأن جهة القضاء دائماً هي الأكثر ثقة وأماناً للمواطنين من بقية سلطات الدولة، وخصوصاً السلطة التنفيذية.

ويعتبر الطعن القضائي ضامناً لحقوق المكلفين، فهو يحقق الحماية للمكلف من تعسف الإدارة الضريبية في قراراتها عند ربط الضريبة على المكلف، أو في حالة خطأ الإدارة أثناء تطبيق القانون، فهو أي القضاء يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات ربط الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ[67].

والحماية التي يهدف القضاء الضريبي إلى اضفائها ليست مقتصرة على المكلف فقط وانما تمتد لتشمل أيضاً حماية حق خزينة الدولة في أموال المكلفين، وهذا يتضح من الصلاحيات التي منحها المشرع للقاضي الضريبي حيث أجاز له أن يصدر حكمه بزيادة مبلغ الضريبة.

وبالرغم من أن زيادة مبلغ الضريبة يتنافى مع المبدأ القانوني المعمول به (لا يضار طاعن بطعنه) ، إلا أن المشرع قد أهمل هذا المبدأ وذلك لضمان حماية حق الدولة، وحصولها على مبلغ الضريبة المستحقة كاملاً غير منقوص.

وهذه الحماية التي يضفيها القضاء على حق الدولة في الحصول على الضريبة المستحقة كاملة يرد على الذين يعتقدون أن القضاء الضريبي وجد لمصلحة المكلف فقط، فالقضاء الضريبي قد

---

[66] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الاردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (14).

[67] أبو كرش، شريف مصباح: **ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (38).

يكون لمصلحة الدولة أكثر من مصلحة المكلف خصوصاً بسبب حداثة موضوع الضرائب، وهذا الأمر مرتبط بالهدف الثاني.

2. تحقيق رقابة على أعمال الإدارة:

وتبرز أهمية هذه الرقابة من كون القانون الأساسي قد أضفى على فـرض الضـرائب حمايـة خاصة، وذلك لأهمية موضوع الضرائب بنصه على قانونية الضرائب، "فرض الضرائب العامة والرسوم وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة في القانون"[68]، أي لا ضريبة إلا بقانون.

ويعتبر مبدأ (لا ضريبة إلا برضا المكلفين بها) ، من مبادئ الحكم الديمقراطي الذي تستند إليـه جميع الحريات السياسية، لأن اختصاص البرلمان (باعتباره ممثلاً لمجموع المكلفـين) بتقريـر الضريبة يعد ضمانة ضرورية ولازمة لعدم تعسف السلطة التنفيذية تجاه المكلفين[69].

وكذلك نص الدستور المصري على أن "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاءها لا يكـون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بـأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون"[70].

والمبدأ المقرر أن الضريبة تفرض بقانون، وهو ما يعرف بمبدأ شرعية الضريبة، وهـو مـن المبادئ الأساسية للقانون العام، هذا المبدأ أملته ضرورة سياسية وأخرى قانونية، تتمثل الأولـى في رضاء المكلفين وموافقتهم على فرض الضريبة عن طريق من يمثلـونهم فـي البرلمـان، والضرورة القانونية تتمثل في إعلان الحقوق الصادر سنة 1789 والذي ينص في المـادة (14) منه على أن لجميع المواطنين الحق- سواء بأنفسهم أو عن طريق من يمثلونهم- في التأكد مـن

---

[68] انظر المادة (88) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003.

[69] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (23).

[70] انظر المادة (119) من الدستور المصري.

ضرورة الضريبة والفريضة العامة والموافقة عليها عن رضاء تام وعلى تحديد مقدارها ووعائها وتحصيلها ومدتها[71].

وهذه النصوص تدل على الحماية التي أسبغها المشرع على فرض الضرائب، وان التقيد بهـذا المبدأ (قانونية الضرائب) يحتاج إلى رقابة جهة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وليس هناك جهـة أكثر نزاهة واستقلالية وحيادية من القضاء للقيام بهذه الرقابة، والتأكد من مدى التـزام السـلطة التنفيذية بها، ولا تتوقف رقابة القضاء على بحث مدى قانونية الضرائب فقط، وإنمـا تتعـداها لتشمل أيضا الرقابة على حسن تطبيق القانون الضريبي، أي أنه يحقـق الرقابـة علـى الإدارة الضريبية عند ممارستها نشاطها، وهذه الرقابة مستمدة من اختصاص أصيل تتمتع بـه السـلطة القضائية وهو الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية.

فالمحكمة وعند نظرها المنازعة الضريبية، تبحث في مدى التزام الإدارة الضريبية عند ربطهـا للضرائب بالقانون، ومدى مطابقة قيمة الضريبة لواقع الحال، لذلك فإن مأمور التقـدير يعمـل جاهداً وعند تقديره للضريبة المستحقة على المكلف أن يكون قراره صحيحاً ومطابقـاً للحقيقـة والقانون، وان كل الإجراءات التي سلكها واعتمدها في تقدير الضريبة كانت متفقـة والقـانون، حتى لا يكون قراره عرضة للتعديل أو الإلغاء من قبل القضاء، وهذا بذاته يعتبر ضماناً وحمايةً لحق المكلف.

فالرقابة التي تمارسها المحكمة أثناء نظرها المنازعة، تمنع الإدارة الضريبية من التعسـف فـي استعمال الحق، وإلحاق الإجحاف بالمكلف، وتفسير القانون التفسير الخاطئ.

3. **تحقيق الاستقرار في المراكز المالية للمكلفين:**

إن اللجوء إلى القضاء لفض المنازعة الضريبية يرفع يـد الإدارة الضـريبية عنهـا ويصـبح اختصاص النظر فيها للمحاكم.

وقد نظم القانون إجراءات التقاضي الضريبي وجعلها تتصف بالسرعة وعدم إطالة أمـد النزاع،

[71] محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، المرجع السابق، ص (23).

وحدد مراحل الطعن القضائي، وذلك ليضع حداً لاستمرار هذه المنازعات مما يؤدي إلى حدوث استقرار في مراكز المكلفين القانونية، ولا تصبح عرضة للتغيير.

فصدور حكم من المحكمة بشأن المنازعة الضريبيـة المعروضة أمامها، واستنفاذ طرق الطعن بشأنها يكسبها الصفة القطعية بحيث تصبح الضريبة مستحقة الأداء.

واكتساب الضريبة الصفة القطعية استناداً إلى حكم المحكمة، لا يكون في مواجهة المكلف فقـط، بحيث يمتنع عليه الطعن بها مرة أخرى، بل تكون في مواجهة الإدارة الضريبية أيضا، حيث لا تملك تعديلها أو تقديرها من جديد، بعد أن اكتسبت الصفة القطعية.

وقد تنبه المشرع الضريبي في القوانين الضريبية اللاحقة إلى أهمية إعمال هذا المبدأ (اسـتقرار المراكز المالية للمكلفين) ، ومنع الوزير أو الموظف المفوض من قبله إعادة النظر في التقـدير الذي صدر حكم المحكمة المختصة بشأنه، فيجوز أن يعيد النظر في التقدير الذي أجري على أي شخص لمحاسبته عن دخل من أي مصدر لم يكن من الأمور والوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع، عندما عرض ذلك التقدير عليها عـن طريـق الاسـتئناف أو التمييـز[72]، "للوزير أو الموظف المفوض خطياً من قبله، أن يعيد النظر في التقدير الذي أجـري علـى أي شخص لمحاسبته عن دخله من أي مصدر لم يكن من الأمور والوقائع التي فصلت فيها المحكمة من حيث الموضوع عندما عرض ذلك التقدير عليها عن طريق الاستئناف أو التمييز"[73].

وهذا يعني أن حكم المحكمة قد أعطى المكلف حماية لمصدر دخله موضوع النزاع عند صدور حكمها من إمكانية إعادة النظر فيه، وهذا يؤدي إلى الاستقرار في وضعه المالي إلى حـد مـا، حيث لا يبقى مصدر دخله هذا معرضاً لتقدير ضريبي آخر عن طريق إعادة النظر فيـه، ممـا يؤدي إلى إشاعة الأمن والاستقرار لدى المكلفين[74].

---

[72] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني**، ط الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، 1999م ص (429).

[73] المادة (33/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985.

[74] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (176).

4. استقرار المبادئ القانونية في المنازعات الضريبية:

وكما هو معروف فإن موضوع الضرائب يعتبر حديثاً نوعاً ما، وقواعده ليست مقننة في قـانون واحد وخصوصـاً ما يتعـلق بقوانين الإجـراءات، كما أن النصوص الضريبية غالباً ما تمتاز بالغموض والإبهام، وتحتاج إلى من يفسرها التفسير القانوني الصحيح.

فالمسائل القانونية تحتل نسبة كبيرة من مسائل الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف، لاسـيما وأن الإدارة الضريبية وفق معظم تشكيلاتها تتكون ممن لـديهم الخبـرة فـي الأمـور الماليـة والمحاسبية أكثر ممن لديهم الخبرة في القانون، لذلك تكثر الخلافات المستندة على مسائل قانونية بين المكلف والإدارة الضريبية، وبما أن القضاء مهمتـه الأولـى فـض المنازعـات ويتمتـع بالتخصص في نظرها أياً كانت قيمتها، فالقضاة الذين تتشكل منهم المحاكم الضريبية أقدر علـى تفسير القوانين الضريبية ومدى مطابقتها للواقع.

إن القضاء الضريبي في كثير من الدول يلعب دوراً هاماً فـي إرسـاء النظريـات والمبـادئ القانونية، وإزالة كل لبس أو غموض يكتنف التشريعات الضريبية وتفسـير القـانون التفسـير السليم[75].

وتأكيداً على ما تقدم فإن الكثير من الباحثين قد قاموا بتناول المبـادئ التـي أقرتهـا المحـاكم الضريبية بالدراسة والتحليل، وذلك في محاولة لمعالجة المشاكل التي تواجه موضوع الضرائب، والتوصل إلى حلول قانونية مستندة على أحكام المحاكم السابقة، فعند البحث فـي أي موضـوع يتعلق بالضرائب ولنقل على سبيل المثال -عبء الإثبات في المنازعات الضريبية- فإننـا نجـد الباحث يستعين بأحكام الاستئناف والنقض التي صدرت بخصوصها، ويستند إليها للوصول إلـى المبادئ القانونية العامة التي تحكم موضوع الضرائب.

فمعظم الفقهاء تناولوا موضوع الضرائب من خلال قرارات المحاكم، وهذا إن دل علـى شـيء إنما يدل على الدور الذي لعبته أحكام المحاكم في إرساء النظريات والمبادئ القانونية الضريبية.

---

75 فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق ص (176).

وهذا لا يعني أن هذه الأحكام كانت منسجمة في جميع قراراتها بل العكس هو الصحيح، و يعود ذلك لكثرة التبديل والتعديل الذي يطرأ على القوانين الضريبية وعدم وضوح النص فيها، وأحياناً عدم انسجامها، إلا أن هذا لا ينفي الدور الذي لعبه القضاء الضريبي فـي إرسـاء النظريـات الخاصة بشؤون الضرائب، واستخلاص واستقرار المبادئ القانونيـة التـي تحكـم موضـوع الضرائب.

المطلب الثالث

مراحل الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل

أجمعت الكثير من تشريعات ضريبة الدخل على حق المكلف بسلوك طريق الطعن القضـائي إذا لحقه إجحاف من قرار ربط الضريبة، وذلك استناداً إلى الحق الأصلي الذي كفلته دساتير الدول كافة، في التجاء الفرد إلى القضاء لإنصافه ورفع الظلم عنه، ويتم التقاضي على ثلاث درجات، ضمن القضاء العادي، وهي ما يعبر عنها بطرق الطعن العاديـة وهـي (البدايـة والاسـتئناف والتمييز أو النقض).

وقد اختلفت مراحل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية من دولة إلى أخـرى، فقصـرتها بعض التشريعات على درجة واحدة[76]، وأخرى جعلتها تتم على مرحلتين[77] ، والـبعض الآخـر جعلها كالمنازعات المدنية تتم على ثلاث مراحل[78]، وباستعراض أحكام الطعن القضـائي فـي القانون رقم (13) لسنة 1947، نجده قصر الطعن القضائي على مرحلة واحدة هي الاسـتئناف لدى المحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، وهي أعلى محكمة موجودة، وتكون الأحكام الصادرة عنها نهائية وغير قابلة للطعن، "يكون قرار القاضي الذي نظر في الاستئناف وكل أمر يصدره نهائياً"[79].

أما مراحل الطعن القضائي المنصوص عليها في القانون رقم (25) لسنة 1964 فإنها تتم علـى مرحلتين، مرحلة الاستئناف ومرحلة التمييز، وبالرغم من أن هذا القانون هـو المطبـق علـى أراضي الضفة الفلسطينية، إلا أن الطعن القضائي في المنازعات الضريبية كان معطلاً إلى حين قدوم السلطة، وذلك لأن الاحتلال وكما أوضحنا قد ألغى الطعن القضائي بمراحله المختلفة، وقد أعادت السلطة الفلسطينية منه الاستئناف فقط في البداية، عندما نصت على إعادة تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أما بالنسبة لمحكمة التمييز فان السلطة ومنذ أن تسـلمت ملـف

---

[76] قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

[77] قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[78] قانون ضريبة الدخل المصري رقم (187) لسنة 1981.

[79] المادة (6/60) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

العدل من المحتل لم تعمل على إلغاء الأوامر العسكرية التي عطلت العمل بمحكمة التمييز، ولم تنص على إعادة تشكيل هذه المحكمة إلا منذ وقت قريب، وما زالت هذه المحكمة التي أطلق عليها اسم محكمة النقض لم تفعل بالشكل المطلوب.

وبالانتقال إلى مشروع قانون ضريبة الدخل، نجد أنه جعل مراحل الطعن القضائي على درجتين، مرحلة الاستئناف، والمرحلة الثانية، وهي الطعن بالنقض لدى محكمة النقض، "يكون كل حكم أو أمر تصدره المحكمة المختصة بالضرائب قابلاً للطعن لدى محكمة النقض أياً كانت قيمة النزاع، ويخضع ذلك لأحكام قانون أصول المحاكمات المدنية"[80].

ومراحل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية في الأردن تتم على درجتين، الاستئناف لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والتمييز لدى محكمة التمييز، وهي نفسها المعمول بها استناداً للقانون رقم (25) لسنة 1964.

وتختلف مراحل الطعن القضائي في مصر عما هو موجود في فلسطين والأردن، فقد جعلها المشرع المصري على ثلاث درجات هي (البداية والاستئناف والنقض) ، وتجاوزها لتشمل أيضا مرحلة (التماس إعادة النظر إذا توافرت شروطه).

والطعن القضائي في كل مراحله، هو حق لكل من المكلف والإدارة الضريبية[81]، وإعطاء الإدارة الضريبية الحق بالطعن لدى محكمة البداية تجده الباحثة شيئاً مبرراً، لأن الطعن يتم على قرار اللجنة التي تنظر في الاعتراض الإداري الذي يقدمه المكلف، معترضاً به على قرار المأمورية المختصة، أي أن المأمورية المختصة والتي صدر عنها قرار ربط الضريبة ليست هي التي تنظر في الطعن الإداري، وإنما لجنة مشكلة للنظر في هذه الاعتراضات[82]، وبالتالي فقد يكون قرار اللجنة ضد مصلحة الضرائب نفسها وفي صالح المكلف، مما يؤدي إلى وجود مصلحة للإدارة الضريبية في الطعن على قرار اللجنة هذا.

---

[80] المادة (31) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

[81] انظر المادة (161) من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (157) ، لسنة 1981.

[82] انظر المادة (158) من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (157) ، لسنة 1981.

ويحق أيضاً لكل من الإدارة الضريبية والمكلف استئناف الحكم الصادر عن محكمة البداية لدى محكمة الاستئناف، ويجوز استئناف كل الأحكام الصادرة عن محكمة البداية مهما كان مبلغ الضريبة المقدرة[83].

وبهذا يختلف الاستئناف عن النقض الذي يعتبر طريقاً للطعن غير عادي، بمعنى أنه لا يطرح الدعوى التي صدر فيها الحكم من جديد، وإنما يطرح فقط الحل الذي انتهت به هذه الدعوى مع التسليم بالوقائع التي قررها الحكم المطعون فيه[84]، ولا يجوز الطعن بالنقض إلا في الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف وتوافر بشأنها أحد أسباب الطعن التي نص عليها القانون.

وتنحصر مهمة محكمة النقض في مراقبة الحكم المطعون فيه من حيث سلامة التطبيق القانوني، والطعن بالتماس إعادة النظر- من طرق الطعن غير العادية- للطعن في الحكم النهائي، ويتم رفعه إلى نفس المحكمة التي أصدرته متى توافر سبب من الأسباب التي بينها القانون على سبيل الحصر بقصد إعادة النظر فيه[85].

وبذلك يكون المشرع المصري، وفيما يتعلق بمنازعات الضرائب على الدخل، قد فتح مجال الطعن القضائي على مصراعيه، وعامل المنازعات الضريبية كغيرها من المنازعات العادية، وخصوصاً ما يتعلق بمراحل الطعن القضائي، ولم يورد نصوصاً أو أحكاماً خاصة بها، ولم يشترط شروطاً معينة لسلوك أي مرحلة من مراحل الطعن، غير الشروط العامة أو الخاصة بطريق الطعن نفسه، والتي أوردها القانون على سبيل الحصر بغض النظر عن طبيعة المنازعات.

إن مراحل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية في كل من فلسطين والأردن تتم على مرحلتين هما: الاستئناف والتمييز، وبذلك يكون المشرع قد حرم المكلف من مرحلة من مراحل التقاضي الضريبي هي مرحلة البداية، وقد يكون السبب وراء ذلك قصر أمد المنازعات، وتحقيق

[83]انظر المادة (162) من قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (157)، لسنة 1981.
[84] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (301) وما يليها.
[85] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (364) .

السرعة لإضفاء الصفة القطعية للضريبة المستحقة، إلا أن البعض اعتبر أن قرار مأمور التقدير هو قرار قضائي، وبالتالي تعتبر المرحلة التي تمر بها المنازعة الضريبية أمامه هي مرحلة تقاضٍ من الدرجة الأولى، ويتضح ذلك من اسم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، لأنه لو أخذنا بالتفسير الحرفي لذلك فإن الاستئناف لا يكون إلا على قرار محكمة الدرجة الأولى.

وبالرغم من أن الباحثة ليست مع هذا الاتجاه إلا أن إيضاح ذلك يتطلب تناول طبيعة قرار مأمور التقدير على ضوء أحكام محكمة التمييز الأردنية.

فتطبيقاً للمعيار الشكلي للقرار الإداري، فإن قرار مأمور التقدير قرار إداري لأنه صادر عن جهة الإدارة، فيكون القرار إدارياً إذا صدر عن جهة الإدارة، وقضائياً إذا صدر عن جهة القضاء، ويعرف القرار الإداري بأنه "إفصاح جهة الإدارة عن إرادتها الملزمة بقصد إحداث مركز قانوني معين بما تملكه من سلطه وسيادة".

كما قررت المحكمة الإدارية العليا في مصر في حكمها الصادر في (1990/4/21 طعن رقم 576 لسنة 32ق) أن القضاء الإداري استقر على أن القرار الإداري هو عمل قانوني من جانب واحد، يصدر بالإرادة الملزمة لإحدى الجهات الإدارية في الدولة، بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح في الشكل الذي يتطلبه القانون، بقصد إنشاء وضع قانوني معين ابتغاء مصلحة عامة[86].

وبالنظر إلى هذا التعريف نجد أن القرار الصادر عن مأمور التقدير هو قرار إداري استناداً إلى الجهة مصدرة القرار، "وإن حضور المكلفين أمام مأمور التقدير وإجراءات التحقيق عن مداخيلهم وفرض الضريبة عليهم ليست من مسائل الخصومة التي تعتبر من النظام العام. إن مأمور تقدير ضريبة الدخل ليس بمرجع قضائي ولا هو خصم للمكلف، بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطه تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريقة الذي رسمها القانون، لا تتخذ قضايا ضريبة الدخل صفة الدعوى ذات الإجراءات القضائية إلا في المرحلة الاستئنافية"[87].

---

[86] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات في ضريبة المبيعات**، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1993، ص (39).
[87] تمييز حقوق رقم (84/600)، ص (528) ، لسنة 1985.

وبهذا اعتبرت محكمة التمييز الأردنية في حكمها هذا قرار مأمور التقدير قراراً إدارياً لأنها نفت كونه مرجعاً قضائياً، واعتبرت حضور المكلفين أمام مأمور التقدير، والتحقيق الذي يجريه المأمور ليس من مسائل الخصومة التي هي شرط في الدعوى الضريبية، وان قضايا ضريبة الدخل وأثناء تقدير الضريبة من قبل المأمور أو النظر في الطعن لا تتخذ صفه الدعوى ذات الإجراءات القضائية، "إن الشخص الذي أصدر قرار التقدير يعتبر مستأنفاً عليه، وهو الذي يملك صلاحية تمييز الحكم الذي تصدره محكمه استئناف ضريبة الدخل"[88]، ففي هذا القرار اعتبرت محكمة التمييز الموقرة الشخص الذي يصدر قرار التقدير "مستأنفاً عليه"، وهذا دليل قاطع على أن قرار مأمور التقدير قرار إداري، ذلك أن اجتهاد القضاء الإداري قد استقر على أن الخصومة في المنازعات الإدارية توجه ضد الشخص مصدر القرار الإداري، وفي هذا الحكم تطبيق لقواعد القانون والقضاء الإداريين[89].

ويعتبر القرار قضائياً إذا صدر عن جهة القضاء استناداً للمعيار الشكلي، وبما أن مأمور التقدير يمثل جهة الإدارة (أحد أجهزة السلطة التنفيذية) ، أي ليس جهة قضائية فهذا يعني انتفاء الصفة القضائية عن القرار الصادر عنه، وبالتالي لا يعتبر قراراً قضائياً لأن مصدره ليس قاضياً ولا عضواً في السلطة القضائية، بل هو عضو في السلطة التنفيذية.

واستناداً للمعيار الموضوعي لا يعتبر عملاً قضائياً لأنه ليس كاشفاً عن مركز قانوني، وإنما هو منشئ أو معدل أو ملغٍ لمركز قانوني.

إلا أن محكمة التمييز الأردنية وفي بعض أحكامها اعتبرت قرار مأمور التقدير قراراً قضائياً "إن إقرار المكلف أمام مأمور التقدير في مرحلة التقدير الأولي يعتبر إقراراً قضائيا ملزماً باعتبار أن التحقيقات التي تجري أمام مأمور التقدير تعتبر بمثابة تحقيقات من الدرجة الأولى"[90]، وكذلك قضت أيضاً بأنه "يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه، إذ

---

[88] تمييز حقوق، رقم (77/333) ، عدد (1،2) ، مجلة نقابة المحامين، ص (153) ، لسنة 1926.

[89] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (189) .

[90] تمييز حقوق، رقم (81/605) ، ص (633) ، لسنة 1982، عيسى أبو شرار، الاجتهاد القضائي، ج الأول من سنة 1964- 1985 ، المرجع السابق.

تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى، ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم عملاً للمادة (50) من قانون البينات"[91]، إن هذه القرارات الصادرة عن محكمة التمييز الأردنية تبين أن مأمور التقدير هو بمثابة محكمة من الدرجة الأولى حيث يعتبر القرار الصادر عنه قراراً قضائياً.

إلا أن توجه محكمة التمييز هذا يعتبر متناقضاً مع الأحكام الأخرى الصادرة عنها والذي بينت فيه أنه قرار اداري، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهو يعتبر منافياً لما استقر عليه العمل والمبادئ القانونية، ويعتبر خروجاً على مبدأ الفصل بين السلطات التي أصبحت تتبناه معظم دساتير العالم.

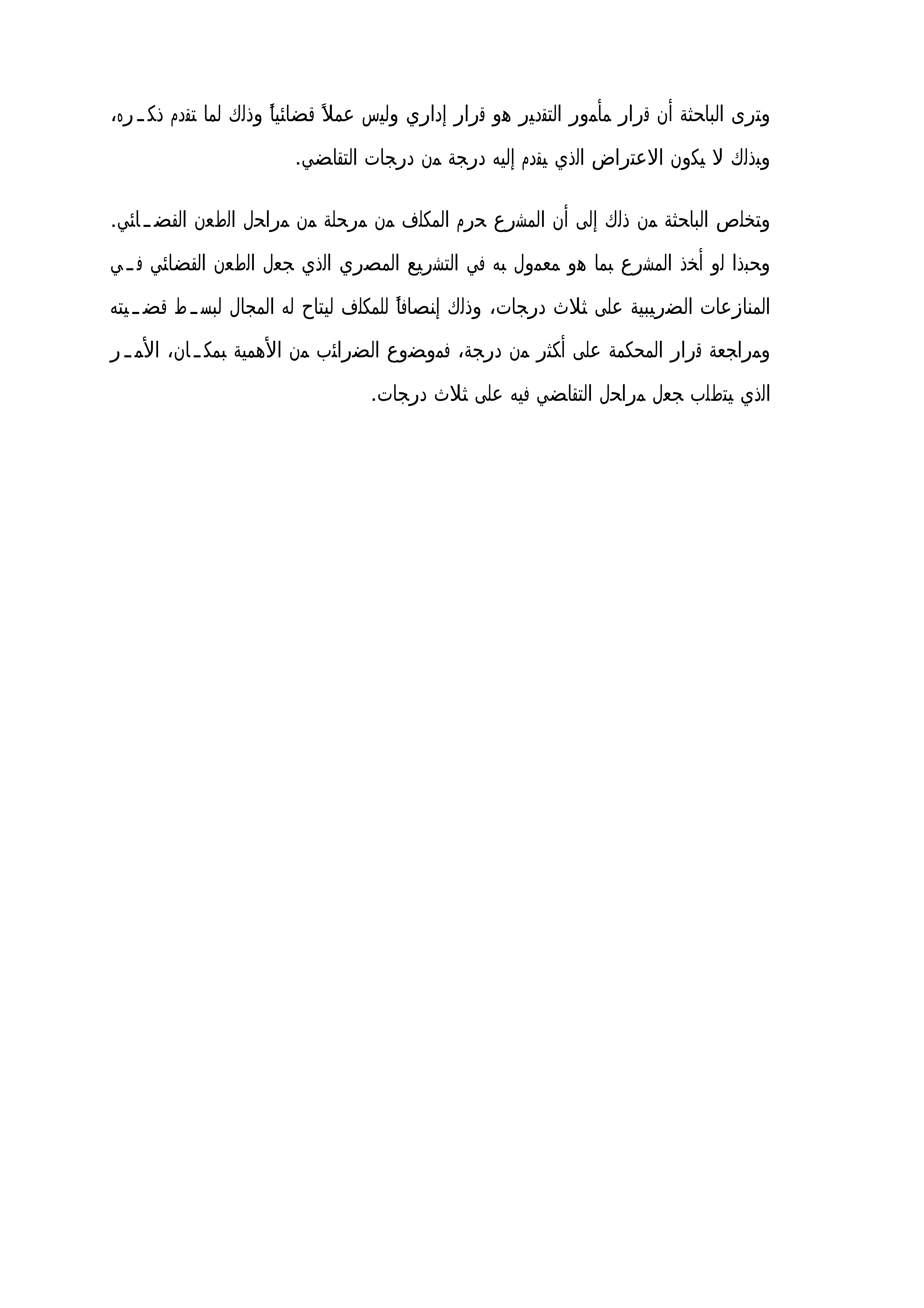
لذلك ترى الباحثة أن محكمة التمييز، وقد اعتبرت في حكمها قرار التقدير قراراً قضائياً إنما توخت السرعة والعجلة، واستقرار المراكز القانونية، وضمان حق الخزينة وتحصيله في الموعد المحدد، ولكي تعطي الإقرار المقدم من المكلف صفة الثبات والصدق والإلزام لصاحبه، وأكبر دليل على اعتبار القرار الصادر عن مأمور التقدير أنه ليس عملاً قضائياً ما ورد في قرارها بمفهوم المخالفة، "وان مسألة تمثيل المكلف أمام مأمور التقدير لا تعتبر من مسائل الخصومة التي هي من النظام العام".

إن أهم ما يميز العمل القضائي عن سائر أعمال الدولة هو عنصر الخصومة أو المنازعة " وبما أن الحكم السابق نفى هذه الصفة عن مسألة مثول المكلف أمام مأمور التقدير، فانه يكون قد نفى أهم عنصر من عناصر العمل القضائي، وذلك يفيد أن قرار التقدير هو إداري وليس قضائي.

إن تحديد طبيعة قرار مأمور التقدير من الأهمية بمكان، فهو يلعب دوراً أساسيا في تحديد القانون الذي يجب تطبيقه على المنازعات التي تثور بشأنه، والمحكمة المختصة بنظر المنازعات المتعلقة به.

---

[91] تمييز حقوق، رقم (86/410) ، ص (231) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989، مرجع القاضي عيسى أبو شرار، الاجتهاد القضائي، ج الثاني، من سنة 1986 - 1994 .



وترى الباحثة أن قرار مأمور التقدير هو قرار إداري وليس عملاً قضائياً وذلك لما تقدم ذكره، وبذلك لا يكون الاعتراض الذي يقدم إليه درجة من درجات التقاضي.

وتخلص الباحثة من ذلك إلى أن المشرع حرم المكلف من مرحلة من مراحل الطعن القضائي. وحبذا لو أخذ المشرع بما هو معمول به في التشريع المصري الذي جعل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية على ثلاث درجات، وذلك إنصافاً للمكلف ليتاح له المجال لبسط قضيته ومراجعة قرار المحكمة على أكثر من درجة، فموضوع الضرائب من الأهمية بمكان، الأمر الذي يتطلب جعل مراحل التقاضي فيه على ثلاث درجات.

المبحث الثاني

إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

المطلب الأول

خصائص إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

تتميز إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات بخصائص عامـة أهمها:

1- الصيغة الكتابية:

هي التي تسمح بدراسة الدعوى جدياً بالتفصيل والتعمق، وقد ترتـب علـى الصـيغة الكتابيـة للإجراءات أن أصبحت الدفاتر المحسابية والمستندات الكتابية هي الوسيلة الوحيدة للإثبات فـي القانون الضريبي مع استبعاد شهادة الشهود واليمين[92].

ولقد ألزم المشرع الضريبي المكلف في بعض الحالات بإمساك الدفاتر المحاسـبية، وأن يكـون إقراره مستنداً لهذه الدفاتر، ففي قانون رقم (25) لسنة 1964، وبالرغم من أن المشرع لم ينص صراحة على وجوب إمساك الدفاتر المحاسبية من قبل بعض المكلفين، إلا أنـه أعطـى لمـدير دائرة ضريبة الدخل الصلاحيات الكاملة بإصدار التعليمات إلى فئات المكلفـين التـي يحـددها، ويرى لزاماً وضرورياً عليها الاحتفاظ بحسابات للإيردات والمصـروفات، وتحديـد القواعـد والأساليب التي يتم حفظ الحسابات بموجبها شريطة أن لا يتعـارض ذلـك وأحكـام القـانون التجاري[93].

ولقد ذهب المشرع إلى أبعد من مجرد إلزام المكلفين بمسك الحسابات، بأن اشترط لإجراء تنزيل المصاريف والنفقات التي تكبدها المكلف في سبيل الإنتـاج، أن يكون قد أمسك الحسابـات بدقة

---

[92] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (8)

[93] انظر المادة (34) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

وأبرزها لمأمور التقدير، وإلا فلن يتم الاعتراف بهذه المصاريف والنفقات واقتطاعها من الدخل إلا إذا أثبت المكلف لمأمور التقدير بصورة مقنعة أن تلك الخصميات أو التنزيلات قد دفعت فعلاً[94].

وبالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فقد ألزم الشركات المساهمة العامة والخاصة بتقديم إقرارها مرفقاً بالحسابات الختامية[95]، وبين مرفقات الإقرار الضريبي " على الشركات المساهمة العامة والخاصة وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل وفق هذا القانون أن يرفق بالإقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص المرفقة"[96].

وأعطى المشرع المصري للإقرار المقدم- بناء على الدفاتر المحاسبية المنتظمة- قوة قانونية في الإثبات، وجعل مهمة إثبات عدم صحة هذه الدفاتر تقع على عاتق مأمور التقدير، إذا أراد طرحها، وتقدير الضريبة بعيداً عن إقرار المكلف (وفي حالة عدم اعتداد المأمورية بالإقرار الضريبي المعتمد من أحد المحاسبين والمستند إلى دفاتر ممسوكة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن طبقاً للمادة (36) من القانون، فإن عليها يقع عبء الإثبات)[97] ، وهذا يعتبر خروجاً على الأصل في الإثبات في المنازعات الضريبية الذي يحمل المكلف عبء الإثبات.

ولم تقتصر الصبغة الكتابية على التصرفات الصادرة عن المكلف، بل تجاوزتها لتشمل كل ما يصدر عن مأمور التقدير بخصوص ربط الضريبة أو تعديلها، فأوجب المشرع أن يكون ذلك باشعارات أو مذكرات خطية، ترسل إلى المكلف ولا يجوز أن تتم شفهياً، ومثال ذلك، قرار مأمور التقدير بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة، يجب أن يكون بمذكرة خطية

---

[94] انظر المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[95] انظر المادة (3/18) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001.

[96] المادة (20) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001.

[97] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (125) .

ترسل إلى المكلف ، وبدون ذلك لا يعتبر أنه بلغ ، ولا تبدأ مدة التقادم للطعن القضائي بالسريان إلا من تاريخ تبليغ المكلف هذه المذكرة الخطية.

2– السرعة:

كذلك تتميز إجراءات التقاضي الضريبي بالسرعة، لتعلقها بأوضـاع ماليـة تتطلـب سـرعة الاستقرار ولا تحتمل الإرجاء، وذلك لأهمية الضرائب، ودورها الذي تلعبه كعنصر من عناصر إيرادات الدولة التي تستخدمها لتغطية نفقاتها، فيجب حصولها على حقها من الضرائب بأسـرع وقت.

ونصت جميع التشريعات الضريبية على أن يتم نظر الدعاوى الضريبية على وجـه السـرعة، لتقصير أمد المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، رعاية لصالح الخزينة العامـة وعمـلاً على استقرار الأوضاع المالية للمكلفين على أسس سليمة[98].

وضرورة الإسراع في إنهاء المنازعة الضريبية في وقت قريب، إذ يؤدي تراكمها وإطالة أمـد النزاع إلى العدالة البطيئة التي تضر بمراكز الممولين الضريبية[99].

واستناداً للقانون رقم (25) لسنة 1964، فإن قضايا ضريبة الدخل تعطـى صـفه الاسـتعجال" تعطى جميع قضايا ضريبة الدخل المستأنفة صفة الاستعجال[100].

وكذلك ورد في مشروع قانون ضريبة الدخل حكم يقضي بإعطاء قضايا ضريبة الـدخل صـفة الاستعجال"----، تعطى قضايا ضريبة الدخل المسـتأنفة إلـى المحكمـة المـذكورة صـفة الاستعجال"[101].

وترى الباحثة أن نظر قضايا ضريبة الدخل بالسرعة الممكنة من قبل المحكمة لـيس لمصـلحة المكلف فقط، وإنما هو لمصلحة الخزينة أولاً، وخصوصاً إذا أخذنا بعين الاعتبـار أن مشـروع

---

[98] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (8) .

[99] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (135).

[100] المادة (57) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[101] المادة (2/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001.

قانون ضريبة الدخل قد نص على أن موعد دفع الضريبة يكون بعد أن يصدر الحكـم القطعـي بتحديد قيمتها" وفي حالة الاعتراض أو الطعن من قبل المكلف على قيمة الضريبة المحددة بقرار إداري من مأمور التقدير يؤجل تحصيل الضريبة إلـى أن يصـدر الحكـم القطعـي بتحديـد قيمتها"[102].

وبناء على صفة الاستعجال هذه فإن تبادل اللوائح فيها غير وجوبي، لأن هذا النوع من الدعاوى لا يخضع لحصر البينة، وذلك لعدم وجود نص بذلك في القانون ولا حتى في النظام يلزم علـى تبادل اللوائح[103].

إلا أنه" يحق للمستأنف عليه أو للمميز ضده أن يقدم لائحة جوابية خلال خمسة عشر يوماً مـن تاريخ تبليغه لائحة الاستئناف أو التمييز[104].

3– السرية:

السرية من السمات الأساسية لإجراءات التقاضي الضريبي، فالأصل كقاعدة دسـتورية أن تـتم المحاكمة بصورة علنية إلا إذا رأت المحكمة أن تكون "سرية" مراعاة للنظام العام، أو محافظـة على الآداب العامة[105] ، وهذا ما يتفق مع قانون المرافعات المدنية والتجارية، حيث يكون نظـر الدعوى علانية، " تكون جلسات المحاكمة علنية إلا أنه يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أو بنـاء على طلب أحد الخصوم إجراءها سراً محافظة على النظام العام أو مراعاة لـلآداب أو حرمـة الأسرة"[106].

ولكن الطعـون الضريبية، وعلى الأخص المتعلقة بضرائب الدخـل، تتطلب أن تنظر في جلسة

---

[102] انظر المادة (2/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية 2001..

[103] أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي،** ج الثاني، المرجع السابق، ص (27) وما يليها.

[104] المادة (11/ج) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

[105] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الاردني**، المرجع السابق، ص (433).

[106] المادة (115) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (2) لسنة 2001.

سرية، للمحـافظة على أسرار الممولين منعاً للإضرار بهم[107]، " تسمع كافة الإستئنافات مرافعة ولكن بصورة غير علنية إلا إذا أمرت المحكمـة بخلاف ذلك"[108] .

وهذا ما درجت التشريعات الضريبية على النص عليه وأيدته أحكام المحاكم، "----- أن رؤية الدعوى علناً أو سراً متروك لتقدير المحكمة عملاً بالمادة (2/57) من قانون ضريبة الدخل"[109].

وقضت محكمة النقض المصرية بأن" الدعاوى الضريبية التي ترفع من الممول أو عليه جـواز نظرها في جلسة سرية. م (163) ق (157) لسنة 1981. النطق بالحكم وجوب أن يكون فـي جلسة علنية والا كان باطلاً. م (174) مرافعات. علة ذلك. قانون المرافعات هو الشريعة العامة لإجراءات التقاضي الذي يجب الرجوع إليه كلما شاب القوانين الأخرى فيما عرضت له من هذه الإجراءات من نقص أو غموض. (الطعن رقم (277) لسنة 59 ق جلسـة 995/11/16، نـق جلسة 1975/2/5 س 26 ص (331) العدد الأول، الطعن رقم (1513) لسـنة 53 ق جلسـة 989/4/17، الطعن رقم (3751) لسنة 58 ق جلسة 1995/9/25)[110].

وأغفل مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، النص على سرية نظر الدعوى، أسوة بغيره من المشرعين.

وترى الباحثة أن السرية في نظر الدعوى قررت لمصلحة المكلف، حفاظاً على أسراره ومركزه المالي، فطبيعة العمل التجاري، وجو المنافسة الذي يسيطر عادة على هذه الأعمـال، يتطلبـان السرية وأن تكون بعيدة عن علم ومتناول الغير.

لذا وجب على المشرع الفلسطيني أن يضمن مشروع قانون ضريبة الدخل أحكاماً تتعلق بنظـر الدعوى سراً، وعدم إهدار مصلحة المكلف هذه.

---

[107] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب،** المرجع السابق، ص (8).

[108] المادة (4/57) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

[109] تمييز حقوق، رقم (79/49) ،ص (1366) ، لسنة 1979.

[110] مراد، عبد الفتاح: **التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة**، ط الأولى، جمهورية مصر العربية، الهيئة القومية لدار الكتب والوثائق المصرية، ص (308) .

ولا تقتصر السرية على إجراءات التقاضي وجلسات المحكمة فقط، بل فرض المشرع كذلك على كل موظف من موظفي الضرائب الالتزام بالسرية، والمحافظة على أسرار المكلفين التي يطلع عليها بحكم عمله، وأن عدم الالتزام بذلك يعرضه للمساءلة القانونية، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً[111].

كما يمنع على أية جهة حكومية وحتى جهة القضاء، أن تلزم أي موظف يكون من طبيعة عمله الإطلاع على أسرار المكلفين المتعلقة بدخولهم وأوضاعهم المالية، الإدلاء إليها بهذه الأسرار مهما كان السبب أو الدافع، فهذا الحق مقرر لمصلحة المكلف لا يجوز إهداره أو المس به[112].

وتطبيقاً لهذا المبدأ فقد حصر المشرع الأردني إبراز المستندات والكشوف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل دون غيرها[113] ، " لا يكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القانون أو المضطلع بتنفيذ أحكامه بأن يبرز أي مستند أو كشف، أو قرار تقدير، أو نسخاً عنها في أي محكمة غير محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أو بأن يفشي أمام أي محكمة أو بأن يبلغها أي أمر أو شيء مما يكون قد اطلع عليه في سياق اضطلاعه بواجباته بمقتضى هذا القانون إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه حسبما يقرره المدير في كل حالة تنشأ بمقتضى هذه الفقرة، أو من أجل تعقب أي جرم يتعلق بضريبة الدخل أو في سياق تعقيبه ذلك المجرم"[114].

4- البساطة:

كما أن إجراءات التقاضي الضريبي تمتاز بالبساطة تسهيلاً على المكلف والإدارة الضريبية، لذلك جعل للإعلان المرسل بخطاب موصى عليه بعلم الوصول قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية[115].

---

[111] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (9) .

[112] انظر المادة (49) من قانون ضريبة الدخل، رقم (57) ، لسنة 1985.

[113] صيام، وليد زكريا، حسام الدين مصطفى الخداش: **الضرائب ومحاسبتها**، المرجع السابق، ص (275) .

[114] المادة (49/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (57) ، لسنة 1985.

[115] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (9) .

المطلب الثاني

قانون الإجراءات الواجب التطبيق والمحكمة المختصة بمنازعات ضريبة الدخل

1- قانون الإجراءات الواجب التطبيق على منازعات ضريبة الدخل:

قد تنص قوانين الضرائب على إجراءات معينة للتقاضي ينبغي إتباعها، ولكن في حال عدم النص صراحة على هذه الإجراءات في قوانين الضريبة، أو في حال ما إذا شاب هذه الإجراءات نقص أو غموض، يثور التساؤل عن القانون الواجب الرجوع إليه[116] ، أي القانون الواجب التطبيق على تلك المنازعات.

وتختلف القوانين المطبقة على المنازعات الضريبية، فتارةً يطبق أحكام القانون الخاص، على اعتبار أن القانون الضريبي هو استثناء من القانون المدني، وأحيانا يطبق القانون العام استناداً إلى أن القانون الضريبي هو فرع من القانون العام، مثل التشريعات الإدارية والجنائية، وعلى اعتبار أن القانون الضريبي هو جزء من القانون المالي، وقد يعترف أحياناً بما للقوانين الضريبية من استقلال خاص[117].

وقد انبنى على هذا التناقض في اختلاف القانون الواجب التطبيق، أن تعددت تفسيرات النصوص الضريبية، وتنوعت تبعاً لذلك الأحكام المطبقة في كل منها، مما أدى إلى صعوبة الوصول مقدماً إلى الحلول الواجبة الإتباع، وهذا الأمر ترتب عليه عدم استقرار المكلفين في معاملاتهم مع الإدارة الضريبية.

وقد اختلف الفقهاء أيضاً في تحديد القانون الواجب التطبيق، فالبعض يرى أنه يجب تطبيق القانون الإداري على المنازعات الضريبية، بمقولة أن القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام، ويرى البعض أن المنازعات الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة مستمدة من ذاتية القانون الضريبي، والتي تعني قدرة القانون الضريبي على تنظيم مراكزه وفق قواعده ومبادئه الخاصة،

---

[116] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (13) .

[117] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص (5) .

ودون الاعتداد بما يتضمنه أي قانون آخر من قواعد ومبادئ بالنسبة لهذه المراكز[118]، ومن ثـم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية، بينما يـرى الـبعض الآخـر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به قانون الإجـراءات المدنيـة والتجاريـة، باعتباره القانون العام للإجراءات المدنية، وفيما لم يرد بشأنه نص خاص في قانون الضـرائب ذاته[119]، مستندين على أن القانون الضريبي إنما عني فقط بتحديد بعض الإجراءات على سـبيل الحصر، مما يؤكد أن القاعدة هي وجوب تطبيق قواعد المرافعات المدنية والتجارية، والاستثناء هو ما نظمه القانون الضريبي من إجراءات خاصة.

وقد أيد القضاء هذا الرأي مقرراً وجوب اعتبار القانون المدني هو القانون العام، بحيث تطبـق أحكامه فيما لم يرد بشأنه حكم ضريبي خاص[120]، " يجب على محكمة الاستئناف أن تطبق قانون أصول المحاكمات الحقوقية المعمول به قدر الإمكان عند نظرها في استئناف قضـايا ضـريبة الدخل"[121].

والرأي الثابت هو ما اطرد عليه القضاء في أحكامه من إعمـال قواعـد المرافعـات المدنيـة والتجارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

ودأبت قوانين ضريبة الدخل على إعطاء الصلاحيات لإصدار أنظمة تنظم الأصـول الواجـب إتباعها في مرحلة الاستئناف والتمييز، ومثال ذلك نظام أصول الاستئناف في قضـايا ضـريبة الدخل لسنة 1941 المستند إلى القانون رقم (13) لسنة 1947، بحيث تتضمن تلـك الأصـول أحكاماً تتعلق بدفع الرسوم، وتقديم الكفالات، والدفع إلى المحكمة، وتقـديم البينـات، وتحضـير المذكرات المتعلقة بالنقاط القانونية لاستطلاع رأي المحكمة بشأنها[122]، ونظام أصول اسـتئناف

---

118 محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: **المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن**، المرجع السابق، ص (8) .

119 أبو كرش، شريف مصباح: **ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (35) .

120 عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص (49) .

121 تمييز حقوق، رقم (63/17) ، ص (9) ، سنة 1963.

122 صباح، سالم أحمد: **الضرائب ومحاسبتها في فلسطين**، المرجع السابق، ص (232) .

وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965، المستند إلى القانون رقم (25) لسنة 1964، بحيث تتضمن تلك الأصول أحكاماً تتعلق بدفع الرسوم والدفع إلى المحكمة وتقديم البينات[123].

أما بالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فالمحكمة تمارس اختصاصاتها وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه، وأحكام قانون أصول المحاكمات المدنية[124]، وإذا انتقلنا إلى المادة التي تحدد الأنظمة التي على مجلس الوزراء إصدارها استناداً لهذا القانون، لا نجد ذكراً لإصدار نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل[125]، ومما تقدم تجدر الإشارة إلى أن المشرع الفلسطيني لم يكن بحاجة إلى النص: بأن على المحكمة تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية، فتطبيق أصول المحاكمات المدنية على المنازعات الضريبية أصبح أمراً ثابتاً لا حاجة للنص عليه في جميع التشريعات الضريبية، فقد أجمع القضاء والفقه على أنه وفي حال غياب النص الضريبي فإن قانون الإجراءات المدنية والتجارية هو الذي يطبق على المنازعات الضريبية.

بالإضافة إلى أن المشرع الفلسطيني لم ينص على إصدار نظام أصول استئناف وتمييز خاص بقضايا ضريبة الدخل، أي أنه وعندما تعرض للأنظمة التي على مجلس الوزراء إصدارها لم يتطرق إلى صلاحية مجلس الوزراء بوضع نظام يتعلق بأصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، فهل كان إسقاطه لهذا الأمر من باب السهو، وهل تعداده للأنظمة التي على مجلس الوزراء إصدارها كان على سبيل المثال لا الحصر؟

وبما أن المشرع الفلسطيني قد نص صراحة على أن القانون الواجب التطبيق هو قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية دون أن يتطرق إلى إصدار نظام خاص باستئناف وتمييز قضايا

---

[123] انظر المادة (74) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[124] انظر المادة (1/30) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

[125] انظر المادة (50) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

ضريبة الدخل، فالرأي عندي أنه قد قصد عدم إصدار مثل هذا النظام، وبذلك يكون قد جانب الصواب.

إن وضع تشريع خاص بإجراءات التقاضي الضريبي، وتنظيمها في نظام واحد فقط خاص بموضوع الضرائب، يحقق فوائد عدة للمكلف، منها تحديد الإجراءات الواجب على المكلف إتباعها حينما يطرق باب الطعن القضائي، ووضوح هذه الإجراءات وتبسيطها وجعلها غير غامضة، وتجنيب المكلف تعريض طعنه للرد شكلاً، وتفويت حقه في الطعن.

كما أن وجود أصول خاصة بالمنازعات الضريبية، يسهل على القاضي الضريبي الرجوع إليها وأخيراً فإن النص على إجراءات خاصة بالنزاعات الضريبية، سيمكن من مراعاة الخصوصية التي يتمتع بها القانون الضريبي، وما تتطلبه من إجراءات خاصة مختلفة عن الإجراءات المتبعة في المنازعات العادية والمنصوص عليها في قانون الأصول المدنية.

وهذا لا يعني عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية على المنازعات الضريبية، ولكن في حدود المبادئ العامة، فهناك أصول عامة ومبادئ أساسية مشتركة سواء في مجال القضاء المدني أو الضريبي أو الجنائي أو الإداري وردت في قانون المرافعات يجب تطبيقها، مثل حرية الدفاع، وحيدة القضاة، وإعلان الأوراق، ونظام إدارة الجلسات، وولاية المحاكم في تصحيح الأحكام وتفسيرها[126]، لأنه وإن كانت هذه الأصول قد وردت في قانون المرافعات المدنية إلا أنها تضمنت مبادئ أساسية لا تتعارض أحكامها مع مبادئ القانون العام[127].

والباحثة تميل إلى الرأي الذي يطالب بوجود قانون إجراءات خاص بالمنازعات الضريبية، على أن يراعى المبادئ العامة في التقاضي بما يتناسب مع طبيعة المنازعات الضريبية ويتوخى ما يلي:

- طبيعة المنازعة الضريبية باعتبارها من حيث الأصل منازعة إدارية.

---

[126] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (17) .

[127] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص (27) .

- عدم توازن العلاقة بين المكلف (ذي المركز الضعيف) في مواجهة الإدارة الضريبية (ذات السلطة العامة).

- الحفاظ على النشاط الاقتصادي للدولة وخاصة فيما يتعلق بأسرار التجارة والصناعة وطبيعة المنافسة التجارية وضرورة الحفاظ على أسرار الممولين.

- ضرورة الإسراع في إنهاء المنازعات الضريبية في وقت قريب، إذ يؤدي تراكمها وإطالة أمد النزاع إلى العدالة البطيئة التي تضر كثيراً بمركز الممول، وبحق الخزانة العامة في الحصول على مواردها في وقت ملائم[128].

2- المحكمة المختصة بنظر منازعات ضريبة الدخل:

اختلفت الآراء حول تحديد الجهات القضائية التي تختص بنظر المنازعات الضريبية، فذهب فريق إلى المطالبة بإسناد اختصاص نظر المنازعات الضريبية إلى القاضي المدني، بمقولة أنه القاضي الذي يطبق القانون المدني الذي يعتبر في نظرهم الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي، فتطبق أحكامه فيما لم يرد بشأنه نص خاص، وبذلك يكون أجدر من غيره في تطبيق النصوص الضريبية التي وردت استثناء من أحكام القانون العام رعاية لمصالح الأفراد، حيث أن القاضي المدني إنما يلتزم الأحكام العامة التي تكفل حقوق المكلفين، على خلاف القاضي الإداري الذي يميل إلى الدفاع عن صالح الخزينة.

بينما ذهب فريق آخر إلى القول بوجوب اختصاص القاضي الإداري بنظر المنازعات الضريبية، استناداً إلى أنه طالما كان دين الضريبة مستنداً إلى القرارات الإدارية المتخذة من جانب السلطة العامة، لذلك وجب أن يختص القاضي الإداري دون غيره بنظر المنازعات الضريبية، إلا أن الرأي الراجح هو أن المنازعات الضريبية يجب أن تختص بنظرها محاكم ضريبية مستقلة عن كل من المحاكم العادية والمحاكم الإدارية، لأن القانون الضريبي لا يلتزم إلا بأحكامه التي تمليها قواعده ومبادئه، لذلك يجب إنشاء قضاء ضريبي يعمل على تأصيل مبادئ

---

[128] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (135) .

القانون الضريبي وتوحيد أحكامه، وبذلك يتم تفادي الأحكام المتناقضة التي تطبق تـارة أحكـام القانون الخاص وتارة أخرى أحكام القانون العام، كذلك فإن سرعة البت في قضـايا الضـرائب والتي تتطلبها مصلحة الخزينة تحتاج إلى إنشاء قضاء ضريبي مستقل.

كما أن إنشاء قضاء ضريبي متخصص وتعيين قضاة لا ينظرون إلا فـي القضـايا الضـريبية سيجعلهم يكتسبون الخبرة اللازمة بعد مرور وقت معين، فموضوع الضرائب يتطلب نوعـاً من الخبرة المحاسبية بالإضافة إلى الأحكام القانونية.

ولقد اختلفت تشريعات ضريبة الدخل المطبقة في أراضي السلطة الفلسطينية في تحديد المحكمـة المختصة بنظر المنازعات الضريبية، فبينما نجد أن قانون ضريبة الدخل المطبق علـى قطـاع غزة جعل اختصاص النظر في منازعات ضريبة الدخل للمحكمة العليا بصفتها محكمة استئناف حقوقية، والقاضي الذي ينظر في هذه المنازعات هو قاض بريطاني من قضاة المحكمة العليـا، ويملك أن يقر التقدير أو يخفضه أو يزيده أو يلغيه، أو يصدر بشأنه الأمـر الـذي يستصـوبه ويكون قراره نهائياً، أي لا يجوز الطعن فيه بالنقض[129].

أما فيما يخص القانون المطبق على الضفة الفلسطينية[130]، فإنه عقد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وبذلك يكون المشرع الأردني قـد أقـر بمـا للقانون الضريبي من ذاتية مستقلة، وأهمية وجود قضاء ضـريبي متخصـص، حيـث أخـرج المنازعات الضريبية من اختصاص المحاكم المدنية والمحاكم الإدارية، وأسندها إلـى محكمـة ضريبية متخصصة، وهذا ما يعمل به حالياً في الأردن.

أما في مشروع قانون ضريبة الدخل، فالاختصاص بنظر المنازعات الضريبية يكـون لمحكمـة البداية بصفتها الاستئنافية، "--- ويعتبر هذا القرار قابلاً للطعن لدى محكمة البدايـة بصـفتها الاستئنافية، باعتبارها المحكـمة المختصـة بقضايا ضريبـة الدخل"[131]،وهذا يعني أن المشرع

---

[129] انظر المادة (60) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 .

[130] قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[131] انظر المادة (4/29/ب) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية سنة 2001.

الفلسطيني قد ألغى بذلك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

وهذا برأي الباحثة يعتبر المأخذ القاتل على هذا المشروع، فعقد الاختصاص للقضـاء العـادي، وتجاهل أهمية وضرورة وجود قضاء ضريبي متخصص، يتناقض مع الواقع والتطـور الـذي طرأ على تشريعات الضرائب.

وإن ما تثيره طبيعة المنازعات الضريبية من صعوبات وخصوصاً المشاكل التي عـانى منهـا المكلفون خلال فترة الاحتلال، وما أدخله الاحتلال من تعديلات على القوانين ومن سن قـوانين جديدة وفرض واقع على المكلفين، يتطلب وبالحاح أن يكون الاختصاص بنظر هذه المنازعـات لمحاكم خاصة، تضمن لقضائها الاستمرار والتخصص في نظر هذا النوع من المنازعات.

إن الخلل والضعف والترهل الذي عانى منه الجهاز القضائي برمته خلال فترة الاحتلال، والذي مازلنا نعاني من آثاره لهذه اللحظة، يجعلنا ندعو إلى ضرورة أن يكون الاختصـاص لمحكمـة خاصة، حتى لا تعاني المنازعات الضريبية مما تعاني منه الدعاوى في المحاكم العادية.

كما أن طبيعة الضرائب ولما لها من أهمية بالنسبة لخزينة الدولة، مما يقتضي سرعة البت فـي منازعاتها أجدر بأن يأخذها المشرع الفلسطيني بعين الاعتبار.

لهذا كله فالباحثة تتمنى على المشرع الفلسطيني أن يعدل عن هذا الاتجاه، ويعيـد الاختصـاص لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

وتتشكل محكمة البداية بصفتها الاستئنافية من ثلاثة قضـاة "تنعقـد محكمـة البدايـة بصـفتها الاستئنافية من ثلاثة قضاة[132].

[132] المادة (15) من قانون تشكيل المحاكم النظامية الفلسطيني رقم (5) لسنة 2001.

المطلب الثالث

الإثبات في المنازعات الضريبية

1- أهمية الإثبات في المنازعات الضريبية

يلعب الإثبات دوراً مهماً في حسم المنازعات بشكل عام، وقد عنيت جميع التشريعات بتنظيمه. والإثبات قانوناً هو " إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون، على وجود واقعة قانونية ترتبت آثارها".

ويعرف أيضاً بأنه" تأكيد مزاعم الخصم أو دفاعه بالدليل الذي يبيحه القانون"[133].

والإثبات الذي نقصده في المجال القانوني هو الإثبات الذي يتم أمام القضاء، ويكون بإقامة الدليل أو تقديمه، ولا يقصد بعبارة " إقامة الدليل" التي أوردناها في التعريف إنشاء الدليل ولكن المقصود بإقامة الدليل هو تقديمه إلى من يراد إقناعه[134].

والإثبات بهذا المعنى له أهمية كبيرة من الناحية العملية في العلاقات القانونية، لأن الحق يفقد قيمته العملية إذا عجز صاحبه- عند المنازعة- أن يقيم الدليل على مصدر هذا الحق، بل إن كثيراً من المتقاضين يخسرون دعاواهم ويفقدون بالتالي حقوقهم لأنهم لم يستطيعوا تقديم الدليل الذي يتطلبه القانون لإثبات هذه الحقوق، ولذلك قيل إن الحق إذا لم يقم عليه الدليل فإنه يصبح عند المنازعة هو والعدم سواء، وأن الدليل هو الذي يحمي الحق ويجعله مفيداً[135].

ولما للإثبات من أهمية علمية بالغة، كان لا بد أن تعنى جميع الشرائع بتنظيمه، وذلك ببيان الوسائل التي تمكن القاضي من الوصول إلى الحقيقة فيما يعرض عليه من منازعات، حتى

---

[133] درعاوي، داوود سليمان محمد: **موقف القاضي من الادلة الملزمة في الاثبات (دراسة مقارنة)** ، (رسالة ماجستير غير منشورة) ، سنة 2003، ص (7).

[134] هرجة، مصطفى مجدي: **قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية في أحدث الآراء وأحكام النقض والصيغ القانونية**، 1994، ص (7)

[135] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية (دراسة مقارنة)** ، ط الأولى ، جمعية عمال المطابع التعاونية، عمان، سنة 1990، ص (24) .

يستطيع أن يحقق العدالة، فكل نظام قانونـي وكل تنظيم قضائي يقتضي حتمـاً وجـود نظـام للإثبات[136].

فتنظيم الإثبات من شأنه أن يحسم المنازعات بين المتخاصمين، وأن يدحض الادعاءات الكاذبـة والكيدية، وهو بذلك يوفر أسباب الاستقرار في المجتمع ويحقق صالح الجماعة، وكما جاء فـي الحديث الشريف " لو يعطى الناس بدعواهم لادعى ناس دماء رجال وأموالهم"[137].

ولا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي، وإنما بناء على البينات المقدمة في الدعوى محـل النظر" لا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي"[138].

أما فيما يخص طرق الإثبات الجائزة أن يسلكها و يتمسك بها الخصم الذي يتحمل عبء الإثبات، فلم تحددها قوانين ضريبة الدخل كافة، وهذا يعني أن يتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة في قانون البينات، وما يشترط توافره في طرق الإثبات هذه لتكون مقبولة قانوناً كوسيلة إثبات.

وقد نظم قانون البينات الفلسطيني الإثبات وأحكامه، ودور القاضي في الإثبات، ومدى صلاحياته بوزن البينات والأخذ بها من عدمه، وحصر طرق الإثبات في سبعة أدلة هي:

1. الأدلة الكتابية
2. الشهادة
3. القرائن
4. الإقرار
5. اليمين
6. الخبرة
7. المعاينة[139]

ومعنى ذلك أنه يحق للخصم أن يسلك أي طريق من طرق الإثبات، سواء الأدلـة الكتابيـة، أو الشهادة، أو الإقرار، أو اليمين، أو المعاينة أو الخبرة لإثبات دعواه.

---

[136] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (11) .

[137] هرجة، مصطفى مجدي: **قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية في أحدث الآراء وأحكام النقض والصيغ القانونية**، المرجع السابق، ص (11).

[138] المادة (1) من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001.

[139] انظر المادة (7) من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

وفيما يتعلق بقوة هذه البينـات، ومدى إلزاميتها للمحكمة، ومدى صلاحية المحكمة في الأخذ بها من عدمه، فقد قررت محكمة التمييز وفي كل أحكامها أن للمحكمة صلاحية الأخـذ بالبينـة أو بجزء منها أو طرحها جانباً، "---- يناط بمحكمة الموضوع صلاحية تقدير البينات والحكم بما تقتنع به ويطمئن إليها وجدانها سنداً للمادة (33) من قانون البينات رقم (20) لسـنة 1952[140]، و"أن البينات وتقديرها يعود لمحكمة استئناف ضريبة الدخل كمحكمة موضوع والطعن من هذه الجهة لا يصلح سبباً للنقض عملاً بأحكام للمادة (138) من الأصول المدنية"[141].

كما قررت محكمة التمييز أنه ليس لها رقابة على محكمة الاستئناف في تقديرها للبينة المقدمـة من قبل المكلف "لا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في تقديرها للبينـة مـا دام أن تقديرها للبينة لم يكن مخالفاً للقانون ولما لمحكمة الموضوع صلاحية في تقدير البينـات عمـلاً بالمادة (33) من قانون البينات رقم (30) لسنة 1952 ---- "[142] .

ولا تملك محكمة الاستئناف استبعاد أي من البينات إذا توافرت شروطها، وذلك ضـماناً لحـق المكلف، لان استبعاد أي بينة فيه إجحاف بحق من كانت البينة لمصلحته، وخاصة في موضوع الخبرة، "تعتبر الخبرة المحاسبية بينة صالحة للحكم إذا توافرت شروطها في الخبير، واعتمـدت على تدقيق سليم للدفاتر والأوراق التجارية للمكلف، فإذا لم تقتنع المحكمة بصحتها فلها أن تقرر إعادة التقدير إلى الخبير لاستكماله، أو تعهد بالمهمة إلى خبير آخر قياساً على أحكـام الفقـرة الرابعة من المادة (164) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية، إلا أنها لا تملك استبعاد الخبرة نهائياً لما في ذلك من حرمان الخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات"[143].

وتميل الباحثة إلى ما ذهبت إليه محكمة التمييز في قرارها هذا، باعتباره تأكيداً للمبادئ العامـة في قانون الإثبات، ويؤدي إلى تحقيق إنصاف وعدالة أكبر لمن كانت البينة في صـالحه، فـلا يجوز للمحكمة أن ترفض تقرير الخبرة، لعدم قناعتها بما جاء فيه بسبب عدم اكتماله، أو بسبب

---

[140] تمييز حقوق، رقم (85/132) ، ص (1535) ، لسنة 1985.

[141] تمييز حقوق، رقم (90/806) ، ص (579) ، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1993.

[142] تمييز حقوق، رقم (85/334) ، ص (134) ،من مجلة نقابة المحامين لسنة 1986.

[143] تمييز حقوق، رقم (87/935) ، ص (991) ، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1989.

يتحمله الخبيـر وحده وليس المكـلف، وخصوصاً إذا كانت دفاتر المكـلف وحسـاباته قانونية وسليمة، فلا يجوز أن يتضرر المكلف بسبب خطأ غيره، وهو هنا الخبير.

لذلك يتوجب على المحكمة إعطاء فرصة جديدة للخبير لاستكمال النقص في تقريـره، أو إزالة اللبس والغموض، أو أن تعهد بالملف إلى خبير آخر، لكي لا تحرم المكلف من وسـيلة إثبـات قانونية.

ويكون تقديم البينات والاعتراض عليها في كافة مراحلها، من حق الخصم ولـيس مـن حـق المحكمة وعلى ذلك ليس لأحد المتداعين أن يحتج بأن المحكمة لم تكلفه بإقامة البينة لأن القانون لم يفرض عليها أي واجب بهذا الخصوص، وعلى كل واحد من المتداعيين أن يكـون حـذراً لإجراء ما يقتضي عمله من تقديم بينة أو اعتراض عليها في حينه (انظر تمييز رقم 53/72ع 1 ص 514 سنة 53 وكذلك اسـتئناف حقـوق عمـان 57/27 صـلح حقـوق ع 4 ص 275 سنة57)[144].

2- عبء الإثبات في المنازعات الضريبية

القاعدة في توزيع الإثبات، هي أن الإثبات على المدعي، "على الدائن إثبـات الالتـزام وعلـى المدين إثبات التخلص منه"[145].

وهذا النص ليس إلا تقريراً لمبدأ عام أقرته الشرائع، وهو مبدأ احترام الثابت، فمن يدعي علـى خصمه خلاف هذا الوضع عليه إثبات ذلك.

فالأصل في الذمة البراءة، وتنص المادة (73) من القانون المدني الأردني على أن الأصل براءة الذمة، أي أن تكون ذمة كل شخص غير مشغولة بحق آخر، لأنه يولد وذمته بريئة ثـم تشـغل

---

[144] حمزة، أنس: **الدعوى من البداية إلى النهاية**، ط الأولى ، جمعية عمال المطابع التعاونية، 1968، ص (93) .
[145] المادة (2) من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

بالمعاملات التي يجريها كل فيما بعد، وكل من يدعي خلاف هذا الأصل عليه أن يقـيم الـدليل على ما يدعي[146].

والمراد بالمدعي المكلف بالإثبات، ليس هو المدعي بالمعنى المفهوم عادة من هذا اللفظ، بل هو كل من يدعي على خصمه، لا فرق في ذلك بين من رفع الدعوى أو من رفعت عليه، وبعبـارة أخرى إن مسألة من يكون عليه الإثبات لا يرتبط حكمها بمعرفة من هو المـدعي ومـن هـو المدعى عليه، وإنما يقـع الإثبات على من يدعـي خلاف الثابت أصلاً أو ظاهراً أو عرضاً أو فرضاً[147].

وتعيين من يقع عليه عبء الإثبات مسألة بالغة الأهمية من الناحية العملية، ذلك أن تكليف أحـد الخصوم بالإثبات يجعل الخصم الآخر في مركز أفضل لأن موقفه سيكون سـلبياً، وسيكسـب الدعوى دون مجهود إذا عجز المكلف بالإثبات عن إقامة الدليل على ما يدعيه.

لقد ثبت في جميع التشريعات الضريبية، وبشكل لا يقبل الجدل، أن عبء إثبات أن تقدير مأمور التقدير لضريبة الدخل هو تقدير باهظ، يقع على عاتق المكلف.

ودرجت جميع القوانين الضريبية على سن النصوص القانونية التي تفيد هذا المعنى، " إن تبعـة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه هو تقدير باهظ يقع على المستأنف"[148]، وجاء القـانون رقم (25) لسنة 1964 ليؤكد على نفس المبدأ، من تحميل المكلف عبء إثبات أن التقدير باهظ، " إن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه تقدير باهظ تقع على المستأنف - -[149]، "تقع على عاتق المكلف تبعة إقامة الدليل على أن التقدير المشتكى منه هو تقدير باهظ بمقتضى المادة (53/د) من قانون ضريبة الدخل"[150]، و" يقع على عاتق المكلف عبء إثبات أن تقـدير مقـدر

---

[146] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (20).

[147] هرجة، مصطفى مجدي: **قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (99) وما يليها.

[148] المادة (3/60) من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.

[149] المادة (6/57) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[150] تمييز حقوق، رقم (64/20) ص (276) ، سنة 1964.

ضريبة الدخل كان باهظاً عملاً بالمادة (34/د) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 ولا يؤخذ بالدفع المجرد من الدليل"[151].

ولا يجوز للمكلف إثبات أية وقائع لم يدع بها أمام الشخص الذي صدر عنـه قـرار التقـدير، الإثبات أمام المحكمة المختصة محصور بالوقائع التي أثارها المكلف، وادعى بها فـي مرحلـة الطعن الإداري، "لا يجوز للمكلف إثبات أية وقائع أمام محكمة الاستئناف لم يدع بها أمام مأمور التقدير الصادر عنه القرار المستأنف عملاً بالمادة (57) فقرة (6) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964"[152]، و"لا يجوز للمحكمة تنزيل خسارة الديون الهالكة والبضائع الكاسـدة إلا إذا أبـرز المكلف لمأمور التقدير حسابات بالأرباح والخسائر، وتقع على المكلف تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ لا يحق للمكلف الادعاء لأول مرة أمام محكمة الاستئناف بدفعات لم يدع بها أمـام مأمور التقدير"[153].

ويحق للمكلف إبراز بينات جديدة لدى محكمة الاستئناف، لم يتم إبرازها أمام مأمور التقدير ولا يجوز لمأمور التقدير أن يعترض على البينات الجديدة التي يقدمها المكلف للمحكمة، بحجة أنه لم يتم الاستناد إليها ابتداء أمام مأمور التقدير، وللمحكمة الصلاحية الكاملة بقبولها دون الرجـوع إلى رأي المستأنف عليه، فالقيد الذي رتبه القانون على المكلف ينصرف فقط إلى عـدم جـواز إثارة وقائع جديدة ابتداء أمام المحكمة المختصة، أما بالنسبة للبينات الإضافية فيمكن له إثارتهـا لأول مره أمام المحكمة، " ----- تقع تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ علـى المكلـف الذي يقدم بيناته أمام محكمة الاستئناف لإثبات ذلك، ولا محل لقول مأمور التقدير بأنه لا يحـق للمكلف إبراز أية بينة إضافية جديدة أمام محكمة الاستئناف لـم تكـن مبـرزة لـدى مـأمور التقدير"[154].

---

[151] تمييز حقوق، رقم (91/761) ، ص (933) من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1993.

[152] تمييز حقوق، رقم (67/346) ، ص (56) ، سنة 1968.

[153] تمييز حقوق، رقم (64/16) ، ص (304) ، سنة 1964.

[154] تمييز حقوق، رقم (64/339) ، ص (96) ، سنة 1965.

ويتضح لنا مما تقدم أن الأصل أن يتحمل المكلف عبء الإثبات، وأنا لا أرى في ذلك خروجـاً على القواعد العامة في الإثبات، لأن المكلف هو الخصم المدعي في الـدعوى الضـريبية، وأن الاستئناف محصور فيه فقط، بالإضافة إلى أنه إذا أخذنا بعين الاعتبار، أن دين الضريبة يترتب في ذمة المكلف بحكم القانون، وأن قرار مأمور التقدير ينطوي فقـط علـى تقـدير الضـريبة المستحقة وليس فرضها، فقرار التقدير لا ينشئ الالتزام بدين الضريبة وإنما يكشفه، وأن الأصل أن يكون الشخص (طبيعي أو معنوي) مكلفاً بأداء الضريبة، استناداً إلى مبدأ التضامن والتكافل في تحمل الأعباء العامة تجاه المجتمع، أي أن الأصل في ذمة المكلف هي المديونيـة لصـالح الخزينة وليس البراءة.

ولم ينص مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على أن عبء إثبات "أن التقدير باهظ" يقـع على المكلف، واكتفى بما جاء من أحكام في قانون البينات، إلا أن الباحثة ترى أنه لم يكن هناك مانع من التأكيـد على مثـل هذا الحكـم، بالرغم من كونه أصبح مبدءاً ثابتاً في المنـازعات الضريبية.

وتتحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات مصدر الدخل الخاضع للضريبة، ويقـع عنـدها عـبء الإثبات على مأمور التقدير، وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في أحكامها المتعاقبة، وبينت أن عبء الإثبات الذي يتحمله المكلف يكون في الحالة التي يدور النزاع فيهـا بـين المكلـف والإدارة الضريبية حول مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، أما إذا كان النزاع يدور حول وجود أو عدم وجود مصدر للدخل خاضع للضريبة، عندها يقع عبء الإثبـات علـى مـأمور التقدير، "إن النص على أن تبعة إقامة الدليل على أن التقدير باهظ تقع على عاتق المكلف إنمـا يتعلق حكمه بالاختلاف الحاصل على مقدار الدخل والضريبة المفروضة عليه، وعلى ذلك فـإن القول بأن تبعة إقامة الدليل على وجود أو عدم وجود مصدر الدخل الذي فرضت عليه الضريبة تقع على عاتق المكلف لا يتفق وأحكام القانون، إذ لا يجوز لمأمور التقدير في الأصل فـرض ضريبة على مكلف ما لم يكن له مصدر دخل ثابت"[155]، "استقر الاجتهاد على أن عبء إثبـات

[155] تمييز حقوق، رقم (154) ، ص (467) ، سنة 1970.

وجود مصدر دخل للمكلف يقع على عاتق مأمور التقدير ولا يتطلب القانون من المكلف إثبـات عدم وجود هذا المصدر، --"[156].

وكذلك قضت محكمة النقض المصرية بأن"التزام مصلحة الضرائب بإقامة الدليل على مزاولـة الممول للنشاط الذي تبغي المحاسبة عنه ضريبياً، "عبء إثبات مزاولة الممول لنشـاط معـين، وقوعه على عاتق مصلحة الضرائب".(الطعن رقم 558 لسنة 58ق جلسة 1996/1/1، والطعن رقم 581 لسنة 56 ق جلسة 1994/3/7)[157] .

ويقع عبء إثبات عدم صحة البيانات الواردة في إقرار المكلف، على مأمور التقدير إذا رفـض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً بصورة كلية أو جزئية لعدم قناعته بها[158].

ولم ينص المشرع المصري في قانون ضريبـة الدخل على أن المكـلف هو الذي يتحمل عبء الإثبات، وإنما يكون الإثبات على الخصم الذي تخالف طلباته قرار اللجنة،" إن المادة (54) من القانون رقم (14) لسنة 1939 التي كانت سارية وقت صدور الحكم المطعون فيـه إذ خولـت لمصلحة الضرائب وللممول الطعن في قرار لجنة التقدير أمام المحكمة الابتدائية نصت على أن عبء الإثبات يقع على الطرف الذي تخالف طلباته قرار اللجنة، وهذه القاعـدة تسـري علـى الطعن في مرحلتيه الابتدائية والاستئنافية لأن رفع الاستئناف ينقل الدعوى إلى محكمـة ثـاني درجة بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بالنسبة لما رفع عنـه -- "(جلسـة 1952/2/28 طعن رقم 188 سنة 19ق)[159].

ويجب على مأمور التقدير، وفي سبيل إثبات مصدر الدخل الجديد للمكلف، أن يلتزم بمشروعية الدليل، بحيث لا يمس بالحريات التي نص عليها الدستور، وإلا تعرض تصرفه هذا للإبطال من قبل المحكمة المختصة، فحماية حق الخزينة لا يبرر الاعتداء على الحقوق والحريـات العامـة التي كفلها الدستور،" ربط الضريبة، التزام مصلحة الضرائب في سـبيله بمشـروعية الـدليل.

---

156 تمييز حقوق، رقم (84/245) ، ص (743) ، سنة 1984.

157 مراد، عبد الفتاح: **التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحدة**، المرجع السابق، ص (303) .

158 انظر المادة (21/أ) من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

159 هرجة، مصطفى مجدي: **قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (144) .

وقوانين الضرائب لا تعفيها من هذا الالتزام. القول بغير ذلك مخالف للدستور". (الطعـن رقـم 1598 سنة 48 ق جلسة 1982/11/15)[160].

3- طرق الإثبات في المنازعات الضريبية

لم تتناول قوانين الضرائب تجميعاً لأدلة الإثبات بل أوردت نصوصاً متفرقة، على أنـه يمكـن الرجوع إلى قوانين الإثبات التي حددت أدلة الإثبات، وتطبيق ما ورد بها في مجـال التشـريع الضريبي، واستبعاد ما يتعارض منها مع هذا القانون.

فالتشريع الضريبي جعل الأدلة الكتابية أهم طرق الإثبات، وأعطاها قوة في الإثبات تتقـدم على غيرها من الطرق، وكما بينا سابقاً، فالصبغة الكتابية من أهم خصائص الإجراءات الضريبية.

كما أن طبيعة التشريع الضريبي منعت الأخذ بالشهادة واليمين، وهما من طرق الإثبات، وقضت باستبعادهما إلا فيما ندر، وسنقوم بتناول طرق الإثبات مبينين أهم الأحكام المتعلقة بها، وإلقـاء الضوء على أثرها في المنازعات الضريبية، مستنيرين في ذلـك بقـرارات محكمـة التمييـز الأردنية.

أ. الأدلة الكتابية

تعتبر الأدلة الكتابية من أهم طرق الإثبات، وتصلح لإثبات جميع الوقائع سواء كانت وقائع مادية أو تصرفات قانونية، وأياً كانت قيمة الحق المراد إثباته.

وقد أخذت كل التشريعات الحديثة بالكتابة كدليل من أدلة الإثبات، وذلك بقصد تـوفير الحمايـة والضمان للتصرفات القانونية التي تنظمها العقود، وتأتي أهمية الكتابة في الإثبات كونها دلـيلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف وقبل قيام النزاع[161].

---

[160] قرة، فتيحة: **موسوعة قضاء النقض في المنازعات التجارية والمدنية والبحرية والضرائب**، في المدة من يناير 1980- يناير 1988، منشأة المعارف بالاسكندرية، الكتب القانونية، ص (191) .

[161] درعاوي، داوود سليمان محمد: **موقف القاضي من الأدلة المازمة في الاثبات**، المرجع السابق، ص (43) .

وتنقسم الأدلة الكتابية إلى أدلة كتابية رسمية وهي ما يعرف بالسندات الرسمية، وأدلـة كتابيـة غير رسمية أي السندات العرفية والسندات غير الموقع عليها[162].

والسندات الرسمية هي التي ينظمها الموظفون، أو التي يقوم بالتصديق عليها موظف أو شخص مكلف بخدمة عامة، ويكون موضوعها يقع ضمن اختصاصه، ومتضمنة الشروط القانونية التي استلزمها القانون[163].

وبين القانون مدى قوة السندات الرسمية في الإثبات، واعتبرها حجة على الكافة بما دون فيهـا من أمور، ولا يجوز دحضها أو إثبات عكسها إلا عن طريق الطعن بالتزوير فقط[164].

أما السندات العرفية فهي التي تشتمل على توقيع من صدرت عنه أو خاتمه أو بصمته، أو التي لم يتوافر فيها أحد الشروط التي تطلبها القانون في السند الرسمي[165].

وتعتبر السندات العرفية حجة على من صدرت عنه (أي من قام بالتوقيع عليها) ، إلا إذا أنكـر ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة، ولا يعتبر السند العرفي حجـة علـى الغير إلا منذ أن يكون له تاريخ ثابت، وقد رتب القانون الحالات التي يكون فيها للسند العرفـي تاريخ ثابت والتي منها، "يكون للسند العرفي تاريخ ثابت من يوم مصادقة كاتب العدل عليه، أو من يوم إثبات مضمونه في ورقة أخرى ثابتة التاريخ رسمياً، أو من يوم أن يؤشر عليه قـاض أو موظف عام مختص"[166].

أما السندات غير الموقع عليها، وهي الدفاتر التجارية فقد نظم القانون لها أحكاماً خاصة منها:

- أنها لا تكون حجة على غير التجار، أي أن حجتها تنصرف فقط في مواجهة التجار.

---

162 انظر المادة (8)، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4)، لسنة 2001.

163 امظر المادة (9) ، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

164 انظر المادة (11) ، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

165 انظر المادة (15) ، من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

166 انظر المادة (16،18) من قانون البينات الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

- تجيز البيانات الواردة في الدفاتر التجارية للقاضي اعتبارها أساساً لتوجيه اليمين المتممة لأحد الأطراف.

ولم يفرق القانون في حجية الدفاتر سواء كانت منتظمة أو غير منتظمة، إلا أنه لا يجوز تجزئة ما ورد في الدفاتر التجارية المنتظمة إلا إذا قدم الخصم دليلاً عكسياً يوجب تجزئتها.

وتعتبر الدفاتر التجارية في المنازعات الضريبية من بين الأدلة الكتابية الأكثر أهمية للبحث والتحري، وقضت محكمة التمييز الأردنية بتطبيق القواعد القانونية المبينة في القانون التجاري بخصوص الدفاتر التجارية ومدى اعتبارها منتظمة أو غير منتظمة، ومدى قوتها وإلزامها للإدارة الضريبية، فالدفاتر التجارية لا تكن ملزمة لمأمور التقدير إذا لم تكن منظمة حسب قواعد القانون التجاري "---- يستفاد من نص المادة (34) من قانون ضريبة الدخل أن واضع القانون فيما يتعلق بحسابات الأرباح والمصروفات التي تقيد في الدفاتر التجارية أوجب التقيد بالأحكام الواردة في قانون التجارة، ومنع إصدار تعليمات بهذا الشأن مخالفة لها. لهذا فإن لمأمور التقدير حسب قناعته الشخصية أن يأخذ أو لا يأخذ بالحسابات المبينة في الدفاتر التجارية، إذا لم تكن هذه الدفاتر منظمة حسب القواعد المبينة في القانون التجاري، وذلك بقطع النظر عما إذا كانت قد صدرت تعليمات بهذا الشأن أم لم تصدر، إذ أن أية تعليمات يصدرها المدير يجب أن لا تتعارض مع القواعد المبينة في القانون التجاري حسب صراحة النص"[167].

وترى الباحثة أن قرار محكمة التمييز هذا يعني وبمفهوم المخالفة أن على الإدارة الضريبية أن تأخذ بالدفاتر التجارية للمكلف إذا كانت هذه الدفاتر متفقة مع القواعد المبينة في القانون التجاري، وفي حال عدم الأخذ بهذه الدفاتر يقع على الإدارة الضريبية عبء إثبات عدم صحة هذه الدفاتر.

[167] تمييز حقوق، رقم (77/176) ، ص (1210) ، سنة 1977.

الشهادة :

هي إخبار شخص أمام القضاء بواقعة حدثت أمامه من غيره ويترتب عليهـا حـق لغيـره[168]، وعلىالرغم من أن الشهادة هي إحدى طرق الإثبات المنصوص عليها في قانون البينات، إلا أن الأصل أن يكون الإثبات للتصرفات القانونية بالكتابة، والاستثناء أن يكون الإثبات بالشهادة، كما أن الأدلة الكتابية تعتبر ملزمة للقاضي بعكس الشهادة التي تخضع لتقدير قاضي الموضوع، ولا رقابة لمحكمة التمييز على محكمة الموضوع في وزنها للشهادة والأخذ بها من عدمه، " لا رقابة لمحكمة التمييز على قناعة محكمة الموضوع ما دام أن هذه القناعة مبنية على أسـس سـائغة ومقبولة تؤدي إليها البيانات الواردة بالدعوى" (تمييز حقوق– هيئة عامة رقم 88/792 من مجلة نقابة المحامين السنة السابعة والثلاثون العدد الرابع والخامس ص 674) [169].

وقد حدد قانون البينات المواد والحالات التي يجوز الإثبات فيها بالشهادة، ومنها المواد التجارية بغض النظر عن قيمتها، والمواد غير التجارية إذا كان الالتـزام لا تزيـد قيمتـه عـن 200 دينار[170]، ولا يجوز الإثبـات بشهادة الشهود فيما يخالف أو يجاوز ما اشتمل عليه دليل كتابي، إذا كـان المطلوب هو الباقي أو هو جزء من حق لا يجوز إثباته إلا بالكتابة[171].

إلا أنه يجوز الإثبات بشهادة الشهود كاستثناء في الحالات التي يجب إثباتها بالكتابة في أحـوال معينة، منها وجود مبدأ ثبوت بالكتابة، أو إذا وجد مانع مادي أو أدبي يحول دون الحصول على دليل كتابي، أو إذا كان العرف والعادة لا يقضيان بتفريغ الالتزام بسند كتابي، أو إذا فقد الـدائن سنده الكتابي بسبب لا يد له فيه، أو إذا طعن بالعقد بأنه ممنوع بمقتضى القـانون أو مخـالف للنظام العام أو الآداب، أو إذا طعن في العقد بأن الظروف التي أحاطت بتنظيمه قد شابها غـش أو تدليس أو إكراه أو أي عيب آخر من عيوب الإرادة [172].

[168] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (119).

[169] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (122).

[170] انظر المادة (1/68) من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[171] انظر المادة (70) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) ، سنة 2001.

[172] انظر المادة (1/71) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

إن الإذن لأحد الخصوم بإثبات الواقعة بشهادة الشهود يقتضي دائماً أن يكون للخصم الآخر الحق في نفيها بذات الطريق[173].

وللمحكمة من تلقاء نفسها أن تأمر بالإثبات بشهادة الشهود في الأحوال التي يجيز القانون فيها الإثبات بالشهادة متى رأت في ذلك فائدة لإظهار الحقيقة[174].

إلا أن طبيعة المنازعات الضريبية وما تتطلبه من صبغة كتابية وسرية في المعلومات، قد دعت بعض الفقهاء إلى المطالبة باستبعاد الشهادة كطريق من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، مع اعترافهم أن قوانين الضريبة لم تحدد طرق الطعن ولم تستبعد شهادة الشهود.

ولا ترى الباحثة سبباً لاستبعاد الشهادة، من موضوع المنازعات الضريبية، وخصوصاً أن المشرع قد نظم الشهادة في قانون البينات، ورتب لها أحكامها متداركاً ما ترتبه هذه الشهادة من آثار قد تكون غير صحيحة، خصوصاً في حالة شهادة الزور.

وترى أن الضمانات التي أحاطها المشرع في قانون البينات لضمان نزاهة الشهادة وجعلها منتجة، تجعل حرمان المكلف من الاستعانة بالشهود كطريق من طرق الإثبات إجحافاً بحقه، بشرط أن يتم تقييد الشهادة وقصرها على الحالات التي لا يمكن إثباتها إلا عن طريق الشهادة، وذلك لأن موضوع الضرائب وطبيعته هما اللتان تؤديان إلى استبعاد الشهادة، فيجب تقييدها حتى لا تكون حقوق خزينة الدولة متوقفة على شهادة الشهود.

هذا بالإضافة إلى أن شهادة تاجر بحق تاجر آخر قد لا تكون دقيقة، وذلك لما يحكم العمل التجاري من خصوصية، وكذلك علاقة التجار فيما بينهم، أي حتى لا يضار المكلف من الشهادة، حيث أن تقدير نسبة الربح في بعض الأعمال التجارية بهدف الوصول إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة، تنفع فيه الشهادة وتكون منتجة، وإن تحديد نسبة الأرباح التجارية لنشاط معين الأقدر به هو من يعمل في نفس مجال النشاط، وهذا ما جعل المشرع يجيز الإثبات بالشهادة في المواد التجارية بدون قيد وبغض النظر عن قيمة الدعوى.

---

[173] انظر المادة (73) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[174] انظر المادة (1/80) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني ، رقم (4) ،، لسنة 2001.

ولقد كانت أحكام محكمة التمييز الأردنية محقة عند الأخذ بالشهادة في المنازعات الضريبية، وذلك باستثناء شهادة مدير ضريبة الدخل، التي استبعدتها وقررت أنه لا يجوز الاستماع لشهادة مدير ضريبة الدخل، وذلك لأنه بحكم قاضٍ بدائي نظر المنازعة في أحد مراحلها" --- لا يقبل طلب سماع شهادة مدير الضريبة المميز ضده، لأنه بحكم القاضي البدائي الذي لا يجوز دعوته للمناقشة في حكم أصدره"[175]، فلا يجوز له إبداء الرأي في تلك المنازعة.

وإذا سلمنا بما أقر به القضاء لطبيعة التحقيقات التي يجريها مأمور التقدير عند نظر الطعن الإداري واعتبارها تحقيقات قضائية، فإن استبعاد شهادة مدير ضريبة الدخل يتفق مع المبادئ العامة المنصوص عليها في القوانين كافة، بحيث يمتنع على القاضي الفصل في النزاع، بسبب نظره نفس النزاع في مرحلة سابقة أو إبداء الرأي فيه.

وبالإضافة إلى عدم قبول شهادة مدير ضريبة الدخل لأنه بحكم القاضي البدائي، فقد استبعدت محكمة التمييز وفي أحكامها أيضاً شهادة الشريك في الشركة المكلفة، وذلك إعمالاً لقواعد القانون المدني وللمبدأ الذي ينص على أنه لا يجوز أن يكون للشاهد في الدعوى مصلحة، والشريك هنا له مصلحة وهي تقليل قيمة الضريبة المستحقة، " لا تقبل شهادة أحد الشركاء في الشركة المكلفة لأن له في شهادته جلب مغنم ودفع مغرم وذلك عملاً بالمادة (80) من القانون المدني" [176].

وينصرف هذا المبدأ على شهادة الشهود، إذا كان الشهود من الأقرباء فإن الحكم بقبول شهادة الأقرباء متوقف على مبدأ تحقيق الغنم ودفع الغرم، "استقر الاجتهاد على أن شهادة أقرباء المكلف تكون مقبولة قانوناً ما دام لم تدر مغنماً لهم ولا تدفع مغرماً عنهم في الدعوى التي شهدوا بها"[177].

وتتمتع الشهادة بحجة إثبات أقوى إذا ما أيدت شهادة المكلف شهادة شخص آخر، مثل شهادة

---

[175] تميز حقوق، رقم (64/38) ، ص (563) ، سنة 1964.

[176] تمييز حقوق، رقم (85/343) ، ص (138) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

[177] تمييز حقوق، رقم (91/394) ، ص (51) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1993.

تاجر يعمل بنفس عمل المكلف، وتصبح شهادة المكلف والتاجر معاً بينةً منتجةً وفعالةً حيث أنه لا يمكن لمحكمة الاستئناف أن تهمل هاتين الشهادتين، وعندها لا تصبح شهادة المكلف بينة فردية، " - - - - إذا قدم المكلف شاهداً مع شهادته هو على النفقات من رسوم وضرائب وفوائد وأجور وغيرها فلا يمكن أن تكون بينة فردية على النفقات، وعلى المحكمة أن تصدر قرارها بالاستناد إلى الشهادتين بشأن هذه النفقات"[178].

هذا وقد قال البعض أنه لا يجوز إعمال الشهادة في موضوع ضريبة الدخل، لأن سرية المعلومات هي التي تحكم العمل التجاري، ولا يمكن لتاجر أن يشهد بنفسه على ربح تاجر آخر، لأن ذلك يتطلب أن يطلع الشاهد على مبيعات المكلف، وهذا ما يتنافى مع سرية المعلومات والمنافسة.

إلا أن محكمة التمييز قد ردت على هذا الادعاء بحكمها" إنه ليس من الضروري أن يطلع تاجر على مبيعات تاجر آخر كي تكون شهادته مقبولة على نسبة ربح زميله لغايات تقدير الضريبة، وإنما يكفي أن يشهد وهو تاجر بنفس الصنف أن نسبة الربح هي مبلغ معين"[179].

ب. القرائن:

القرينة هي ما يستنبطه المشرع أو القاضي من أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول، والاستنباط بالقرينة أي اعتبار دلالة الواقعة الثابتة على الواقعة غير الثابتة يكون في الصورة العادية من عمل القاضي، ولكن المشرع يتدخل أحياناً ليقوم بهذا الدور في بعض الوقائع، وتسمى القرينة في الصورة الأولى قرينة قضائية وفي الثانية قرينة قانونية[180].

فالقرائن القضائية هي التي لم ينص عليها القانون، ويستنبطها القاضي من ظروف ووقائع الدعوى ومستنداتها، بما له من سلطة تقديرية، ولا يجوز الإثبات بالقرائن القضائية إلا في

---

178 تمييز حقوق، رقم (67/345) ، ص (238) ، سنة 1968.

179 تمييز حقوق، رقم (72/328) ، ص (75) ، سنة 1973.

180 القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (195).

الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بشهادة الشهود[181]، وللقاضي السلطة المطلقة في استنباط القرائن التي يعتمد عليها في تكوين عقيدته، ولا يخضع في ذلك لرقابة محكمة التمييز شريطة أن يكون استنباطه لهذه القرينة وتكوين اقتناعه بها سائغاً[182].

أما القرائن القانونية فهي الاستنباط الذي يقوم به المشرع من واقعة ثابتة ومعروفة للدلالة على واقعة غير معروفة، بحيث يضمنها في نصوص القانون، وبهذا تختلف عن القرائن القضائية بأن القرائن القانونية هي من استنباط المشرع ويوردها في القانون، أما القرائن القضائية فهي من استنباط القاضي.

وتتمتع القرائن القانونية بقوة إثبات مطلقة، فهي قاعدة إثبات أكثر منها وسيلة إثبات فقط، وتعفي من تقررت لمصلحته من أية طريق أخرى من طرق الإثبات[183].

وقد أورد المشرع الضريبي بعض القرائن القانونية في قوانين الضرائب، والتي منها صورية الشركة التي تقوم بين الأصول والفروع حسب القانون المصري، وقضت محكمة النقض المصرية في حكم لها جاء فيه " الشركات التي تقوم بين الأصول والفروع أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض. وجوب ربط الضريبة باسم الأصل أو الزوج. م (41) ق (14) لسنة 1939 المعدل بالقانون (78) لسنة 1973 مؤداه قيام قرينة قانونية على صورية الشركة أياً كان الفرع بالغاً أو قاصراً علة ذلك. لصاحب الشأن إثبات عكسها ".(الطعن رقم 1695 لسنة 50 ق جلسة 1986/4/25)[184].

وكذلك أورد المشرع الأردني ما يفيد اعتبار المعاملات التي تتم بين الأصول والفروع أنها معاملات وهمية ترمي إلى تنزيل مقدار الضريبة، "لما كان الاقتناع بأن الشركة وهمية أو غير وهمية هو تقدير للظروف المحيطة بالشركة ففي هذه الحالة يكفي أن يقرر مأمور التقدير بحسب

---

181 درعاوي، داوود سليمان محمد: **موقف القاضي من الأدلة الملزمة في الاثبات**، المرجع السابق، ص (193).
182 القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (210).
183 انظر المواد (106،107،108،109) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.
184 قرة، فتيحة: **موسوعة قضاء النقض الضريبي**، المرجع السابق، ص (145) .

قناعته الشخصية، ما إذا كانت المعاملة وهمية أم لا، ولا يحتاج في ذلك لإقامة الدليل على مـا توصل إليه، كما هو الشأن في حالة الادعاء بوجود مصدر دخل جديد"[185].

وتنقسم القرائن القانونية إلى قرائن بسيطة كالتي تعرضنا لها، وأثرها أنها تغني مـن تقـررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى للإثبات، وتنقل عبء الإثبات من المدعي إلى المـدعى عليـه، ويجوز نقضها بالدليل العكسي ما لم يوجد نص في القانون يقضي بأنها قرينة قاطعة لا يجـوز دحضها.

أي أن الأصل في القرائن القانونية أنها قرائن بسيطة، ولكن هناك قرائن قانونية قاطعة لا يمكن نقض دلالتها بإثبات العكس، والتي منها قوة الأمر المقضي، ومؤداها أن الأحكام التـي حـازت الدرجة القطعية تكون حجة بما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة.

وتوافر القرينة القانونية سواء البسيطة أو القاطعة لمصلحة أحد الخصمين يـؤدي إلـى إلـزام القاضي بالأخذ بها، وليست متوقفة على قناعة القاضي، ولا يملك سلطة تقديريـة فـي وزنهـا والأخذ بها كما الشأن بالنسبة للقرائن القضائية[186].

ج. الإقرار:

يعتبر الإقرار أحد طرق الإثبات التي نصت عليها قوانين البينات، والإقرار هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر بحيث لا يكون القصد هو إنشاء الحق في ذمته[187].

وللإقرار أهمية خاصة في الإثبات في المنازعات الضريبية، خاصة أن القوانين الضريبية أولته اهتماماً كبيراً حينما جعلت إحدى طرق التقدير تتم بناء على الإقرار المقدم من المكلـف، ولقـد أوجب المشرع الضريبي على المكـلف في بعض الحالات التي حددها فـي القانـون أن يتقدم بكشف تقدير ذاتي.

---

[185] تمييز حقوق، رقم (77/334) ، ص (324) سنة 1978.

[186] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (199).

[187] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (466) .

" يجب على كل شخص لم يتسلم الإشعار المذكور بالفقرة السابقة من هذه المادة، وكان دخله من المصادر الواردة في المادة الخامسة من هذا القانون يزيد على مجموع التنزيلات والإعفـاءات المنصوص عنها في المواد (8 و9 و10 و11 و14) عليه أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأول من شهر حزيران من كل سنة إلى مكتب مأمور تقدير ضريبة الدخل كشفاً ينطوي علـى التفصيلات المطلوبة بموجب النموذج المقرر يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة والضـريبة المستحقة عليه"[188].

ولقد أورد المشرع الفلسطيني وفي مشروع قانون ضريبة الدخل أحكاماً تتعلق بتكليـف بعـض فئات المكلفين بتقديم إقرارات عن دخلهم، "يطلب من المكلفين من الفئـات التاليـة أن يتقـدموا بإقرار ضريبي:

- كل شخص طبيعي له منشأة أعمال أو مشارك في شركة عادية أو توصية يزيد رأس مالهـا عن 10000 دينار.
- كل شخص طبيعي يمارس نشاطاً مهنياً أو حرفة يعمل بصورة مستقلة، ويزيد دخلـه عـن 10,000 دينار.
- شركات المساهمة العامة والخاصة مهما كان رأسمالها.
- الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على الراتب وما في حكمه ويرغب في الاستفادة مـن إعفاءات نص عليها القانون مثل إعفاء الإيجارات وتكلفة المرض وتكلفة التعليم"[189].

والمشرع الضريبي الأردني اعتمد على الإقرار الذاتي[190]، وأولاه أهمية كبيرة ورتب له أحكاماً، واعتبر الإقرار وبعد مرور عـام على تقديمـه، بدون قيـام مأمور التقدير بفحصه ومراجعته وإرسال مذكرة خطية بذلك أنه موافق عليه، ويتم التقدير بناء عليه[191].

---

[188] المادة (2/35)، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964.

[189] المادة (18) ، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

[190] المادة (26) من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (57) ، لسنة 1985.

وحددت القوانين الضريبية الفترة التي يجب فيها على المكلف تقديم الإقرار الضريبي، ورتبـت جزاءات على عدم تقديمه خلال هذه الفترة المحددة، بالإضافة إلى تعريضه للتقدير الجزافي من قبل مأمور التقدير وهذا يعود لما للإقرار من فوائد، منها ضمان تحصيل دين الضـريبة وفـي الوقت المناسب، وتخفيف الضغط على الإدارة الضريبية، وحسن سير العدالـة الضـريبية، لأن الإقرار يتقدم به المكلف وهو بطبيعة الحال يجب أن يكون الأكثر دقة على عكس واقع المكلـف الحقيقي وليس المفترض.

وتنبع أهمية الإقرار الضريبي من جوانب عدة منها:

- أن الإقرار الضريبي هو اعتراف المكلف بحقيقة دخله ومصـادر هـذا الـدخل، وبمـا أن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل الحقيقي وليس على الدخل المفترض، فالمكلف الأقدر على تحديد هذا الدخل.

- إن الإقرار الضريبي باعتباره اعتراف المكلف بحجم دخله ومصادر هذا الدخل فهو ملزم له لا يجوز الرجوع عنه.

- يؤدي تقديم الاقرار إلى توفير الوقت والجهد على الادارة الضريبية في ربطها للضريبة.

ولأهمية هذا الإقرار فانه يجب معرفة قوة هذا الإقرار القانوني، ومدى كونه ملزماً للمكلف أولا بحيث هل يجوز له أن يعدل عن هذا الإقرار أو يصححه، ومدى إلزام هـذا الإقـرار لمـأمور التقدير.

وبالرغم من أن المشرع الضريبي لم يلزم مأمور التقدير بقبول إقرار المكلف، بل أجاز له قبوله كما هو وتقدير الضريبة بناء على ما جاء فيه، أو قبول الإقرار مع إجراء بعـض التعـديلات عليه، أو رفض الإقرار وربط الضريبة بطريق التقدير الإداري (التقدير الجزافي) [192].

إلا أن الثابت في موضوع الضرائب أن الإقرار الضريبي المقدم من المكلف لدائرة الضريبة

---

[191] المادة (29/د) ، من قانون ضريبة الدخل الأردني، رقم (57) ، لسنة 1985

[192] أنظر المادة (21) ، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

يعتبر ملزماً للمكلف، فلا يجوز له العدول عن هذا الإقرار أو الطعن فيه إدارياً أو قضائياً إذا تم ربط الضريبة بناء على هذا الإقرار بدون إجراء أي تعديل عليه من قبل مأمور التقدير، " إقرار المكلف أمام مأمور التقدير ملزم له "[193]، " يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقـراراً قضـائياً ملزماً لمن صدر عنه، إذ تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمـام محكمـة الدرجـة الأولى ولا يجوز الرجوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب بحكم، عمـلاً بالمـادة (50) من قانون البينات"[194].

كما انه لا يجوز للمكلف الطعن بقرار مأمور التقدير القاضي بتعديل الإقرار وموافقة المكلـف على هذا التعديل " لا يجوز تقبل الطعن في الأحكام الصادرة بناء على اتفاق الخصوم"[195].

ولكن السؤال الذي يثار: هل يجوز للمكلف العدول عن إقراره أو تصحيحه ؟ ردت على ذلـك محكمة التمييز الأردنية ببيان حجية هذا الإقرار، وإلزامه للمكلف، وأسبغت على هـذا الإقـرار صفة الإقرار القضائي " يعتبر الإقرار أمام مأمور التقدير إقراراً قضائياً ملزماً لمن صدر عنه، إذ تعتبر تحقيقات مأمور التقدير بمثابة تحقيقات أمام محكمة الدرجة الأولى ولا يجوز الرجـوع عن هذا الإقرار إلا لخطأ في الواقع أو كذب لحكم عملاً للمادة (50) من قانون البينات[196].

وترى الباحثة أنه وبما أن تقدير الضريبة يجب أن يستند على الحقيقة والواقـع، ولـيس علـى المفترض فيحق للمكلف العدول عنه قبل صدور قرار التقدير، بغض النظر عن سبب العـدول هذا، حتى لو كان متعلقاً بمسألة موضوعية كتقدير الأرباح، إذا اقتنع مـأمور التقـدير بـذلك، ويجوز للمكلف العدول عن إقراره أو عن التعديل الذي قبله إذا كان هذا العدول بسـبب خطـأ قانوني، فالاتفاق المشوب بخطأ قانوني لا يصلح أساساً لفرض الضريبة.

والإقرار يشمل أيضاً الاتفاق الذي حدث بين المكلف ومأمور التقدير أثناء قيام مـأمور التقـدير بتعديل إقرار المكلف.

---

193 تمييز حقوق، رقم (96/798) ، ص (3765) ، من مجلة نقابة المحا مين لسنة 1996.

194 تمييز حقوق، رقم (86/410) ، ص (231) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1986.

195 المادة (191) ، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (2) لسنة 2001.

196 تمييز حقوق، رقم (86/410) ص (331)، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

ولقد أعطى القانون الضريبي حماية للإقرار كبينة قاطعة، بأن ألزم مأمور التقدير وفـي حـال قيامه بتعديل الإقرار المستند إلى الحسابات المنتظمة، بحجة عدم صحة البيانات الـواردة فيـه، إثبات عدم صحة هذه البيانات، ومثال ذلك مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فبالرغم من أنه أعطى مأمور التقدير الصلاحية في قبول الإقرار أو رفضه، إلا أنه في حـال مـا إذا قـام مأمور التقدير برفض الإقرار أو تعديله، فعليه يقع عبء إثبات ذلك.

ولقد كان المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل مصيباً عندما أعطـى الإقـرار المقدم من المكلف حماية وقوة، فهو بالإضافة إلى كونه ملزماً للمكلف، فهو أيضاً ملزم لمـأمور التقدير بحيث إذا رفض مأمور التقدير الإقرار أو قام بتعديله، فإنه يجب عليه أن يثبـت عـدم صحة هذا الإقرار.

ولا يكفي رفض الإقرار بحجة أن قناعته ودرايته تبينان له أن الإقرار غير صحيح، وإنما يجب عليه أن يثبت عدم صحة الإقرار، " لمأمور التقدير قبول أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتيـاً بصورة كلية أو جزئية إذا توافرت لديه أو له بعدم صحة البيانات الواردة في إقـرار الضـريبة وملحقاته وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات"[197]، وهذا الشرط المقيد لصلاحيات مأمور التقدير في المادة سالفة الذكر لا نجد له حكماً مشابهاً في قانون رقم (25) لسـنة 1964، وقد كان المشرع مصيباً في ذلك حمايةً للمكلف من تعسف مأمور التقدير.

هـ- اليمين:

تنقسم اليمين إلى يمين حاسمة، ويمين متممة، واليمين الحاسمة هي التي يوجهها أحد الخصـوم إلى خصمه في المسائل المتنازع عليها أو في أية مسألة منها ليحسم نزاعاً قائماً[198].

أما اليمين المتممة فهي التي توجهها المحكمة من تلقاء نفسها لأي من الخصمين، لتبني على ذلك حكمها في موضوع الدعوى أو قيمة ما تحكم به[199].

---

[197] المادة (21/أ) ، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

[198] انظر المادة (131) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

وقد نظم قانون البينات الفلسطيني اليمين وأحكامها وقوتها في الإثبات، وما يهمني التعرض إليه في هذا البحث من أحكام تتعلق باليمين ما يلي:

1- يجوز لكل من الخصمين في أية حالة كانت عليها الدعوى أن يوجه اليمين الحاسـمة إلـى خصمه، أي أنها غير محصورة بفترة معينة أو مرحلة معينة من مراحل نظر الدعوى.

2- يجوز للمحكمة أن تمنع توجيه اليمين إذا كان الخصم متعسفاً في توجيهها.

3- يجوز لمن وجهت إليه اليمين الحاسمة أن يردها على خصمه[200].

4- لا يجوز توجيه اليمين الحاسمة في واقعة مخالفة للنظام العام أو الآداب[201].

5- لا يجوز التوكيل في تأدية اليمين[202].

6- يترتب على توجيه اليمين الحاسمة التنازل عما عداها من البينات بالنسبة للواقعة المتعلقـة بها[203].

7- لا يجوز للخصم أن يثبت كذب اليمين بعد أن يؤديها الخصم الذي وجهـت إليـه أو ردت عليه، على أنه إذا ثبت كذب اليمين بحكم جزائي، فإن للخصم الذي أصابه ضرر منهـا أن يطالب بالتعويض.

8- كل من وجهت إليه اليمين الحاسمة فحلفها، حكم لصالحه، أما إذا نكل عنها دون أن يردهـا على خصمه، خسر دعواه في الواقعة المتعلقة بها، وكذلك من ردت عليـه اليمـين فنكـل عنها[204].

---

[199] انظر المادة (146) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[200] انظر المادة (132) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[201] انظر المادة (133) ، من قانون البيات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[202] انظر المادة (137) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[203] انظر المادة (144) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[204] انظر المادة (145) ، من قانون البينات قي المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

وبالنظر إلى الأحكام التي وضعها القانون لتنظيم توجيه اليمين بنوعيها سواء الحاسمة أو المتممة والآثار المترتبة عليها، وخاصة فيما يتعلق بجواز رد اليمين ممن وجهت إليه، إلى من وجهها، فهذا الحكم لا يتناسب مع طبيعة أطراف الدعوى الضريبية باعتبار أحد أطرافها هي الدولة التي تقضي المبادئ العامة بعدم إمكانية توجيه اليمين إليها، فالنظام العام يمنع توجيـه اليمـين إلـى الدولة سواء أكانت يميناً متممة أم يميناً حاسمة.

كما أن الاعتراف للدولة بتوجيه اليمين إلى المكلف من شأنه التسليم للمكلف بإمكانية نقل عـبء الإثبات الذي وضعه القانون على عاتقه، خاصة أن قواعد الإثبات في القانون الضريبي تعد من النظام العام[205].

و. الخبرة:

للمحكمة عند الاقتضاء أن تحكم بندب خبير واحد أو أكثر للاستنارة برأيهم في المسـائل التـي يستلزمها للفصل في الدعوى رأي خبير[206].

ونظمت قوانين الإثبات موضوع الخبرة ووضعت لها أحكاماً متعلقة بتنظيم عمل الخبير، والمدة التي يجب فيها إنجاز مهمته والمسائل التي يقوم بإبداء الرأي فيها، وما قد يتعرض له مـن رد من قبل أحد الخصوم، وعلى ماذا يجب أن يشتمل محضر أعمال الخبير، وكيفية التقرير الـذي يقدمه، وجواز قيام المحكمة بمناقشة الخبير في تقريره.

وأجاز القانون للمحكمة أن تعيد المهمة للخبير ليتدارك ما تبينته من وجوه الخطأ أو النقص فـي عمله أو تقريره، كما أنه يجوز للمحكمة أن تعهد بالمهمة إلى خبير آخر أو أكثر[207].

ورأي الخبير لا يقيد المحكمة ولكنها تستأنس به، وإذا حكمت خلافاً لرأي الخبير عليهـا بيـان الأسباب التي أوجبت إهمال هذا الرأي كله أو بعضه[208].

---

[205] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (424).

[206] انظر المادة (156) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

[207] انظر المادة (148) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) ، لسنة 2001.

وإن الأمور الضرائبية تحتاج إلى خبرة في العمل المحاسبي والبيانات المالية، لذلك فـإن حسـم النزاعـات المتعلقة بموضوع الضـرائب قد يكـون متوقفاً على شهادة الخبرة، وعادة ما يكون الخبير مدقق حسابات.

وبعد الإطلاع على مواد القانون رقم (25) لسنة 1964 لا نجد في مواده ذكراً لمسألة الخبيـر المعين من قبل المحكمة، وعادةً تتم الاستعانة بخبير من قبل المحكمة إما بناء على طلب المكلف أو بناء على قرار المحكمة بذلك إذا رأت حاجة للاستعانة برأي الخبير في واقعة معينـة أثنـاء نظرها للنزاع الضريبي.

ولا تملك المحكمة استبعاد الخبرة نهائياً أثناء إصدارها الحكم، وإنما إذا رأت أن تقرير الخبـرة غير مستوفٍ فلها أن تطلب من الخبير أن يكمله أو أن تعهد إلى خبير آخر لإبـداء رأيـه، "إذا رأت المحكمة وجوب تدقيق دفاتر المكلف بمعرفة أحد الخبراء من مدققي الحسابات وانتخبـت أحد الخبراء وقدم تقريره، فلا يحق لها أن تعتبر المكلف عاجزاً عن إثبات ادعاءاته لمجـرد أن المحكمة وجدت نواقص في تقرير الخبير، وقد كان عليها إما أن تعيد التقرير إلى الخبير ليعيـد النظر فيه على ضوء إرشاداتها أو أن تنتخب خبيراً آخر"[209].

وينطبق على الخبرة كبينة ما ينطبق على بقية البينات من حق المحكمة في وزنها، واعتماد مـا تراه مناسباً واستبعاد ما لا تقتنع فيه، ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في ذلك، "إذا طلب المكلف تدقيق حساباته بمعرفة خبير ليثبت ما ورد في أسباب استئنافه ولم تقتنع المحكمـة بمـا أورده الخبير فإن أمر القناعة بالبينة متروك لها، وهي غير مكلفة قانوناً بأن تذكر أسباب عدم قناعتها، لا محل للقول بأنه كان على المحكمة أن تطلب إلى الخبير إكمال أي نقص أو توضيح ما غمض في تقريره طالما أنها قالت في قرارها بأنها لا تقتنع بما ورد في التقرير جملةً وتفصيلاً--"[210].

---

[208] انظر المادة (185) ، من قانون البينات في المواد المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (4) لسنة 2001.

[209] تمييز حقوق، رقم (73/200) ، ص (232) ، سنة 1973

[210] تمييز حقوق، رقم (73/57) ، ص (425) ، سنة 1973.

إن قرار محكمة التمييز الأردنية هذا به إجحاف بحق المكلف، وكان الأجدر بها أن تقضي بـأن على المحكمة أن تعهد بالملف إلى خبير آخر أو أن تطلب من الخبير نفسه إعادة تقريره حسبما تراه من إرشادات.

ولقد تداركت محكمة التمييز الأردنية قرارها ذلك وعالجت ما فيه من حرمان للمكلف من وسيلة إثبات قانونية، حيث جاء في قرار لها " تعتبر البينة المحاسبية بينة صالحة للحكـم إذا تـوافرت شروطها بالخبير، واعتمدت على تدقيق سليم للدفاتر والأوراق التجارية للمكلفة فإذا لـم تقتنـع المحكمة بصحتها فلها أن تقرر إعادة التقرير إلى الخبير لاستكماله أو تعهد بالمهمة إلى خبيـر آخر قياساً على أحكام الفقرة (4) من المادة (164) من قانون أصول المحاكمات المدنية، إلا أنها لا تملك استبعاد الخبرة نهائياً لما في ذلك من حرمان الخصم من وسيلة قانونيـة مـن وسـائل الإثبات"[211].

وتستخلص الباحثة من الأحكام التي صدرت عن محكمة التمييز، أن الخبرة تعتبر منتجة كوسيلة إثبات في المنازعات الضريبية، وأنه إذا توافرت شروط الخبرة في الخبير، واعتمد هذا الخبيـر على أسس سليمة فإن محكمة الاستئناف تتجه إلى الأخذ بالخبرة، وإذا لم تقتنع بهذا التقرير، فلها أن تطلب من الخبير استكمال تقريره، أو أن تعهد لخبير آخر بالملف لإبداء رأيه وتقديم تقريـر بخبرته، ولكنـها لا تملك استبعاد الخبرة نهائياً، وذلك لأن في هذا الاستبعاد حرمان للخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات مما يؤدي إلى إجحاف بحقه.

والملاحظ بموضوع الخبرة، أن أحكام محكمة التمييز الأردنية، قد اختلفت بشأن الخبرة ومـدى الصلاحية التي تتمتع بها المحكمة للأخذ بها أو استبعادها، لذلك فالرأي عندي أنه يجـب علـى محكمة الاستئناف أن تأخذ بتقرير الخبرة طالما توافرت فيه الشروط المطلوبة، واسـتند علـى الأسس السليمة، وإذا وجدت أن هناك أمراً غير واضح فعليها أن تطلب من الخبير أن يوضـح اللبس الذي يعتلي تقريره، وإعطاءه مهلة لإزالة هذا اللبس إذا تطلب الأمر ذلـك، أو أن تعهـد بالمهمة إلى خبير آخر.

---

[211] تمييز حقوق، رقم (87/935) ، ص (991) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

ز. المعاينة:

يعد الانتقال للمعاينة من إجراءات التحقيق التي يجوز لمحكمة الموضوع أن تأمر بها، إذا رأت أن هذا الانتقال مجـدٍ في حل النزاع[212]، ويقصد بالمعاينة مشاهـدة المحكمة نفسها محل النزاع للتحقق من صحة الأوصاف التي يدعيها صاحب الشأن[213].

وبالرغم من أن قانون البينات الفلسطيني نص على اعتبار المعاينة وسيلة من وسائل الإثبات إلا أنه أغفل تنظيم إجراءاتها.

وتخضع المعاينة للقواعد العامة المقررة قانوناً في الدعاوى المدنية أو الإداريـة، والأصـل أن المعاينة اختيارية ما لم تكن هي الوسيلة الوحيدة للمكلف لإثبات دعواه، فحينئـذ يتعـين علـى المحكمة اجابته إليها، والانتقال إلى دائرة الضريبة للإطلاع على ملف المكلف[214].

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض المصرية أنه إذا كان الثابت أن الطاعن ركـن إلـى ملـف الضرائب للتدليل على ما بذله من جهد في سبيل أداء مهمته، وعاب على تقرير الخبير المقـدم قصوره في البحث بسبب عدم الإطلاع على الملف المذكور، وكان هذا الإطـلاع هـو وسـيلة الطاعن الوحيدة لإثبات دعواه، فقد كان على المحكمة الانتقال إلى مصلحة الضرائب والإطلاع على الملف المشار إليه، وإذا هي لم تقم بهذا الإجراء، فإن ذلك منها يكون مصادرة للطاعن في وسيلته الوحيدة في الإثبات التي هي حق له مما لا يسوغ معه قانوناً حرمانه منها، لما كان ذلك فإن الحكم المطعون فيه يكون قد عابه قصور يستوجب نقضـه، (نقـض 1978/6/27 س29 ص561)[215].

وتعتبر المعاينة- كطريق من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية- نـادرة الحـدوث علـى أرض الواقع.

---

[212] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (521).

[213] القضاة، مفلح عواد: **البينات في المواد المدنية والتجارية**، المرجع السابق، ص (235).

[214] محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: **المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن**، المرجع السابق، ص (812).

[215] بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، المرجع السابق، ص (522) .

الفصل الثاني

التطبيقات القضائية في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

المبحث الأول

محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

تبين لنا في الفصل الأول أن التشريعات الضريبية، قد منحت المكلف الحق في الطعن القضائي، إذا لحقه إجحاف من قرار ربط الضريبة، وله أن يستـأنف ذلك القرار إلى المحكمة المختصة، إلا أن التشريعات الضريبية اختلفت في تحديد المحكمة المختصة بنظر المنازعات الضـريبية، ومن يحق له الاستئناف والحالات التي يجوز استئنافها ومراحل الطعن القضائي.

وسنقوم في هذا المبحث بتناول محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بشيء من التفصيل، وذلك استناداً للقانون رقم (25) لسنة 1964، باعتباره القانون الساري المفعول في أراضـي الضـفة الفلسطينية، وسنبين السند القانوني لتشكيلها، ومتى شـكلت، ومتـى بـدأت فعليـاً بممارسـة اختصاصاتها، ومكان انعقادها، وأيضا كيفية تشكيلها واختصاصاتها.

وسنتناول الحالات التي يجوز استئنافها والحالات التي لا يجوز اسـتئنافها، وصـلاحيات هـذه المحكمة، وسنتطرق أيضاً إلى إجراءات الاستئناف، المتبعة أمام هـذه المحكمـة، مـن حيـث الشروط الواجب توافرها في صحيفة الدعوى ومدة الطعن، ورسوم الاستئناف ومن يحـق لـه الاستئناف إلى غير ذلك من أمور.

وفي المطلب الأخير من هذا المبحث سنتناول مرحلة التمييز بشيء من التفصيل، وإلقاء الضوء على الأحكام المتعلقة بها.

المطلب الأول

الطبيعة القانونية والسند القانوني لتشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

يتوقف تحديد الطبيعة القانونية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل على طبيعة المنازعات الضريبية، وبينا فيما سبق كيف انقسم الفقهاء في تحديد طبيعة هذه المنازعات إلى ثلاثة اتجاهات، اتجاه يرى أن هذه المنازعة هي منازعة إدارية، تدور حول ربط الضريبة الذي يصدر عن جهة الإدارة الضريبية، وبذلك ينعقد الاختصاص بنظرها للمحاكم الإدارية، واتجاه ثانٍ يرى أن المنازعة الضريبية هي منازعة مدنية، لأن أحد أطرافها هو المكلف الذي شرع الطعن القضائي لحماية مصلحته من تعسف الإدارة الضريبية، فالأجدى تحقيقاً لهذا الهدف تطبيق القانون المدني على هذه المنازعات، لأنه القانون العام الذي استقرت مبادئه باعتباره الشريعة العامة للتقاضي، والأكثر ضمانة للمكلف من القانون الإداري، لذا فان الاختصاص بنظر هذه المنازعات يجب أن يكون للمحاكم العادية النظامية، واتجاه ثالث نادى بأن المنازعة الضريبية لها طبيعة خاصة مستقلة مستمدة من استقلال القانون الضريبي نفسه تخرجها عن المنازعات الإدارية أو المنازعات المدنية، لذلك فيجب أن يكون الاختصاص بنظر هذه المنازعات لمحاكم خاصة مستقلة بالمنازعات الضريبية.

وجدير بالملاحظة أن فكرة استقلال القانون الضريبي ليست فكرة دستورية يأخذ بها الشارع، أو فكرة فرضها القضاء، وإنما هي من الأفكار التي طورها الفقه[216].

وقد حسم المشرع هذا الخلاف[217]، ومنح الاختصاص بنظر النزاعات الخاصة بضريبة الدخل، لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وهي محكمة خاصة، وبذلك يكون قد تبنى الاتجاه الذي دعا إلى جعل الاختصاص لمحكمة خاصة مستقلة، " مع مراعاة ما ورد في الفقرة الثانية من هذه المادة تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) [218]، وتجب

---

[216] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (29).

[217] قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[218] المادة (57) من قانون ضريبة الدخل ، رقم (25) ، لسنة 1964.

الإشارة هنا أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي محكمة خاصة تنشأ لغرض النظر في النزاعات الضريبية.

ويطرح السؤال هنا حول تعريف هذه المحكمة، وهل هي محكمة نظامية أو إدارية خاصة؟ حيث أنها تجمع بين خصائص المحكمة النظامية كمحكمة قضاتها من القضاة النظـاميين، وأحكامهـا تخضع للطعن لدى محكمة التمييز، وتطبق قدر الامكان أصول المحاكمات الحقوقية، وبالمقابـل لها خصائص المحكمة الخاصة، فالدعاوى ترفع مباشرة لها بدون مرورها بمحكمة الصلح مثلاً.

وفي الحقيقة أن المشرع الضريبي قصد وجود طرف ثالث بين المكلف ومأمور الضريبة، للحكم في المنازعات الضريبية، وبالتالي يجب الافتراض أنها محاكم قضائية، أعطيت صـفة خاصـة لغرض خصوصية نوع القضايا المطروحة أمامها[219].

وترى الباحثة أن المشرع كان موفقاً عندما نص على إنشاء محكمة خاصة، لأن إنشاء مثل هذه المحكمة يحقق مصالح كثيرة تعود على كل من المكلف والإدارة الضريبية بالفوائد التالية:

أولاً: سرعة البت في المنازعات الضريبية، لأن المحكمة لا تنظر إلا في نـوع خـاص مـن القضايا، ألا وهي قضايا ضريبة الدخل[220] التي يتوقف عليها حق الخزينة العامة فـي تحصـيل مبلغ الضريبة المختلف عليه، كما أنه يضمن سرعة استقرار مراكز المكلفين المالية، حيـث أن وجود محكمة متخصصة فقط بنظر المنازعات الضريبية يؤدي إلى تحقيق هذه السـرعة مهمـا كان حجم هذه المنازعات وعددها، على عكس ما لو كان الاختصاص للمحـاكم النظاميـة، لأن حجم العمل لدى المحاكم النظامية سيكون أكبر بكثير وذلك بسبب اختصاصاتها بنظر المنازعات المدنية الأخرى المتعددة، مما سيؤدي إلى إهدار مبدأ سرعة التقاضي في المنازعات الضريبية، والذي هو مطلب لصالح الخزينة العامة قبل أن يكون لصالح المكلف، وخصوصاً في الحـالات التي يتوقف فيها تحصيل الضريبة المختلف عليها على صدور حكم من المحكمة.

فبإلقاء نظرة سريعة على القضايـا التي تنظرها المحاكـم النظامية، يتبين لنا الكم الهائـل من

---

[219] جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (242).

[220] أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي**، ج الثاني، المرجع السابق، ص (29).

القضايا التي يتم عرضها يوميـاً على تلك المحاكـم، مما يؤدي إلى إبقاء هذه القضايا مطروحة أمامها لمدد زمنية طويلة قد تستغرق سنوات، وهذا يتنافى مع مبدأ السرعة الذي يجب أن تتسـم به إجراءات التقاضي الضريبي، فبالرغم من وجود محكمة خاصة بنظر المنازعات الضـريبية تبقى هذه القضايا لفترة ليست بالقصيرة، فماذا سيكون الحال لو كـان الاختصـاص للمحـاكم العادية؟!.

وثانياً:إن خاصية المنازعات الضريبية تحتاج إلـى نـوع مـن المعرفـة والخبـرة القانونيـة المتخصصة في الأمور المالية والمحاسبية، وهذا ما يتجه إليه القضاء الحديث من الدعوة إلـى تخصص القضاة أنفسهم في الأمور المالية والمحاسبية، وان هذه الخبرة تتكون لدى القضاة مـع الوقت، ونتيجة للاستمرار والاستقرار.

والتخصص في نوع معين من المنازعات يؤدي إلى فوائد جمة، منها تخفيف العبء على القضاة حيث لا يكون ملقى على عاتق القاضي الإلمام بكل القوانين المطبقة حتى يمكنـه الفصـل فـي المنازعات المختلفة التي تعرض عليه، ويكفيه الإلمام بنوع واحد من المنازعات التي تفتح لـه المجال للإبداع والإطلاع على آخر المستجدات القانونية التي تطرأ علـى هـذا النـوع منهـا، والنصوص القانونية التي تحكم موضوع النزاع المتخصص فيه، مما يؤدي إلى الانسـجام فـي الأحكام التي تصدر بصدد المنازعات التي تكون من طبيعة واحدة، وتحقيق عدالة أكبر، وعـدم قيام تناقض بين أحكام المحاكم الذي ينتج عنه إهدار العدالة في بعض الأحيان.

ولونظرنا إلى طبيعة المنازعة الضريبية نجد أنها من أكثر المنازعات التي تتطلب التخصص، حيث أنها تتعلق بأمور فنية محاسبية، لذلك يتوجب على القاضي الضريبي أن يكون على درجة مقبولة من معرفة المبادئ المحاسبية، وكيفية مسك الحسابات وإعداد الميزانيات ومبادئ علم الاقتصاد، ولأنه لا يمكن فصل هذه الأمور عن المنازعة الضريبية نفسها، فيجب أن يمتلك القاضي الذي ينظر المنازعات الضريبية المؤهل العلمي المحاسبي بالإضافة إلى علم القانون،

كما أن تخصص القاضي في المواد الضريبيـة سيمكنـه من الاحاطة بتفاصيـل المنازعـات الضريبية التي أصبحت تؤثر على النشاط الاقتصادي وتعوق تقدمه[221].

والسند القانوني لتشكيل مثل هذه المحاكم وغيرها من المحاكم الخاصة هو ما نص عليه الدستور الأردني " تمارس المحاكم النظامية في المملكة الأردنية الهاشمية حـق القضـاء علـى جميـع الأشخاص في جميع المواد المدنية والجزائية بما في ذلك الدعاوى التي تقيمها الحكومة أو تقـام عليها باستثناء المواد التي قد يفوض فيها حق القضاء إلى محاكم خاصة بموجب أحكـام هـذا الدستور، أو أي قانون آخر نافذ المفعول"[222]، أي أن الدستور الأردني قد استثنى من اختصاص المحاكم النظامية الدعاوى التي تجعل نصوص قوانينها الاختصاص لمحكمة خاصة، وهذا مـا توافر في مواد قانون ضريبة الدخل.

وتعتبر محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل جزءاً من السلطة القضائية، وضمن وزارة العدل، ويتمتع قضاتها بما يتمتع به أعضاء السلطة القضائية من استقلال، ويسري على قضـاتها مـا يسري على القضاة النظاميين من أحكام، ويخضعون للتشكيلات القضـائية الخاصـة بالقضـاة النظاميين، وتنعقد برئاسة قاضٍ لا تقل درجته عن الثانية، وعضوية قاضيين لا تقل درجتهمـا عن الرابعة، وتعقد جلساتها في عمان أو القدس حسبما تراه مناسباً، وتمارس عملها وفق أحكام قانون الضريبة والأنظمة ذات العلاقة[223]، وقد باشرت أعمالها فعلياً بتاريخ 1965/5/16، وقبل هذا التاريخ كانت تستأنف قرارات تقدير ضريبة الدخل أو إعادة النظر في التقدير إلى محكمـة الاستئناف العادية[224]، استناداً إلى القانون السابق[225].

وقد نص القانون رقم (25) لسنة 1964 على أن يظـل هـذا الاختصـاص منعقـداً لمحكمـة الاستئناف النظامية حتى يتم إنشاء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل علـى أرض الواقـع

---

[221] سعد، محيي محمد: **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية**، المرجع السابق، ص (238).

[222] المادة (102) من الدستور الأردني.

[223] الرفاعي، خليل محمود: **المحاسبة الضريبية**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998، ص (148).

[224] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، المرجع السابق، ص (431).

[225] قانون ضريبة الدخل، رقم (12) ، لسنة 1954.

ومباشرتها عملها، وعندها يتم تحويل كافة القضايا المنظورة أمام محكمة الاستئناف النظامية إلى هذه المحكمة.

وكتحصيل حاصل فإن المحكمة المختصة بنظر منازعات ضريبة الدخل في الضفة الفلسطينية، هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل استناداً إلى أن قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسـنة 1964 هو الذي كان مطبقاً على الضفة الغربية قبل الاحتلال، وظل هذا الاختصـاص منعقـداً لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، حتى تم إلغاء هذه المحكمة بموجب الأوامر العسـكرية الإسرائيلية، وتحويل هذا الاختصاص إلى لجنة الاعتراضات كما ذكر أنفاً.

وبقدوم السلطة (عبر اتفاقية اوسلو) فان السند القانوني لعودة الاختصاص إلى محكمة اسـتئناف قضايا ضريبة الدخل، هو القرار الرئاسي الذي ينص على عودة العمل بالقوانين التـي كانـت مطبقة وسارية المفعول قبل عام 1967، إلى حين صدور تشريعات فلسطينية تلغيها، والإبقـاء على المحاكم كما كانت عليه، هذا بالإضافة إلى القرار الرئاسي الخاص[226] بعودة تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وممارسة عملها، والذي ينص علىأنه "عملاً بأحكام المادة (57) من القانون رقم (5) لسنة 1964 المعمول به بالضفة الغربية بشأن ضريبة الدخل تشكل محكمة خاصة تسمى "محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل" يكون مقرها مدينة رام ا ."

[226] القرار الرئاسي، رقم (106) ،الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، بتاريخ 1997/3/1.

المطلب الثاني

صلاحيات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل

الاستئناف هو أول طرق الطعن القضائي على قرار المقدر أو الموظف المفوض عن وزير المالية[227]، وتختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في النظر في جميع المنازعات المتعلقة بربط ضريبة الدخل، والتي أجاز القانون للمكلف اللجوء فيها إلى المحكمة، ولم يحدد القانون قيمة النزاع في المرحلة الإستئنافية، ومن أجل تحقيق الهدف المرجو من هذا المبحث ترى الباحثة أن تقسم هذه الصلاحيات إلى قسمين، صلاحيات تتعلق بتحديد قيمة الضريبة المستحقة، وصلاحيات أثناء نظر الدعوى كوزن البينات والأخذ بها، ثم سنتناول القيود الواردة في القانون المتعلقة ببعض صلاحيات محكمة الاستئناف.

1. صلاحيات المحكمة المتعلقة بإجراءات الدعوى الضريبية:

أ. تمديد مدة تقديم الاستئناف.

حدد نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، المدة التي يجوز للمكلف أن يستأنف خلالها الأوامر القابلة للاستئناف بمقتضى قانون ضريبة الدخل، وذلك بخمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغ المكلف للقرار أو الأمر المستأنف، ويجوز لمحكمة الاستئناف المختصة أن تقرر تمديد هذه المدة، ويكون ذلك بناء على طلب كتابي يتوجه به المكلف إليها، مبيناً فيه الأسباب التي يستند إليها لطلب التمديد، ولم يحدد النظام هذه الأسباب، بل اكتفى بأن تكون أسباباً معقولة فقط، وقد ترك للمحكمة صلاحية تقدير هذه الأسباب وقبولها من عدمه، بشرط أن يتم تبليغ المستأنف عليه بذلك (وهو هنا الإدارة الضريبية أو الوزير أو الموظف المناب من قبله) وإعطاءه فرصة الرد على هذه الأسباب، وإبداء رأيه فيها[228].

---

[227] صيام، وليد زكريا، حسام الدين مصطفى الخداش: **الضرائب ومحاسبتها**، المرجع السابق، ص (274) .

[228] انظر المادة (3/أ/ج) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

كما أن النظام[229] لم يحدد المدة القصوى للتمديد بل ترك ذلك لتقدير المحكمة، ويجب أن يكـون طلب تمديد مدة الاستئناف الذي يتقدم به المكلف أثناء مدة الاستئناف وليس بعد انقضـاء المـدة القانونية للاستئناف، " يجب تقديم طلب تمديد مدة الاستئناف في قضايا ضـريبة الـدخل قبـل انقضاء المدة القانونية للاستئناف، لأن نص المادتين (3،2) من نظام أصول اسـتئناف قضـايا ضريبة الدخل1964 ورد على تمديد المدة، أي التي لا تزال قائمة ولم ينص علـى مـنح مـدة جديدة بعد انقضاء المدة القانونية"[230].

ب. تأجيل دفع الرسوم.

أوجب نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل على المكلـف عنـد تقديمـه لائحـة الاستئناف، دفع رسم الاستئناف، وحدده ب 2% من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة علـى المستأنف ومقدار الضريبة الذي يسلم به، على أن لا يقل الرسم عن دينارين ولا يزيد على المئة دينار.

ويجوز للمحكمة أن تقرر تأجيل دفع رسوم الاستئناف، وتقديم المستأنف لائحة استئنافه دون أن يدفع الرسوم المقررة، وذلك بناء على طلب كتابي يتقدم به المستأنف خلال المدة القانونية لتقديم الاستئناف، يطلب فيه تأجيل الرسوم استناداً إلى أسباب معقولة لديه، وبأنه غير مقتدر على دفع رسم الاستئناف، بشرط تبليغ المستأنف عليه بذلك وإعطائه فرصةً للرد على الأسباب الـواردة فيه، فإذا اقتنعت المحكمة بالأسباب، ولم تثبت الإدارة الضريبية عكس ما يدعيه المكلف من عدم قدرته على الدفع، يجوز للمحكمة تأجيل دفع الرسوم، ويصبح الرسم الذي تم تأجيلـه مسـتحق الأداء إذا أصبح المكلف قادراً على دفع الرسم المعين، وأثبت المستأنف عليه ذلك في أي مرحلة من مراحل نظر النزاع، حيث تأمر المحكمة بوقف إجراءاتها وتحدد مدة معينة تطلب فيها مـن المكلف تسديد الرسوم، فإذا لم يقم بذلك خلال المدة المحددة يتم رد الاستئناف، كمـا أن الرسـم غير المدفوع والذي تم تأجيله يعتبر ديناً محكوماً به للخزينة العامة على المستأنف، بحيث يـتم

---

[229] نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965.

[230] تمييز حقوق، رقم (64/270) ، ص (902) ، سنة 1964.

تحصيله من قبل دائـرة الإجـراء، وذلك فيما لو تم رد الاستئناف لأي سبب من الأسبـاب، أو تم إسقاط هذا الاستئناف[231].

ج. سرية الجلسات.

الأصل أن رؤية الدعوى الضريبية من قبل المحكمة يكون سراً، وذلك حفاظاً علـى مصـلحة المكلف، لان نظر المنازعة الضريبية يتطلب البحث في دخل المكلف وأرباحـه مـن أعمالـه المختلفة، والذي يتطلب العمل التجاري وروح المنافسة أن تكون سرية.

ويجوز للمحكمة أن تقرر نظر المنازعة الضريبية بصورة علنية، ويكون قرارهـا هـذا غيـر خاضع لرقابة محكمة التمييز،"---- أن رؤية الدعوى علناً أو سراً متروك لتقـدير المحكمـة عملاً بالمادة (2/57) من قانون ضريبة الدخل"[232].

د. صلاحية المحكمة في حال تقديم استئنافين.

إذا قدم المكلف استئنافاً ضد مأمور التقدير إلى المحكمة المختصة، وفي أثناء ذلك قام الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطيا بإعادة التقدير، وذلك استناداً للمادة (54) من القانون وأصـدر قراره (الوزير أو الموظف المفوض) القاضي بزيادة الضريبة، يحق للمكلف أن يسـتأنف هـذا القرار لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، فإذا استأنف قرار إعادة النظر هـذا يصـبح المكلف قد قام فعلياً بتقديم استئنافين لدى المحكمة المختصة، عنـدها تقـوم المحكمـة بتكليـف المستأنف أن يدفع الفرق بين الرسم المترتب على استئناف قرار الوزير أو الموظف المفـوض من قبله، والرسم المترتب أو الذي دفع عن الاستئناف المقدم ضد قرار مأمور التقدير، وتقـوم المحكمة عندها بالنظر بالاستئناف المقدم ضد قرار الوزير أو الموظف المفوض من قبله بعـد

[231] انظر المادة (4/ج/هـ) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

[232] تمييز حقوق، رقم (79/49) ، ص (1366) ، سنة 1979.

إسقاط الاستئناف المقدم ضد قرار مأمور التقدير، وذلك إذا كان الاستئنافان متعلقين بسنة تقـدير واحدة[233].

والمشرع الفلسطيني -وفي مشروع قانون ضريبة الدخل- لم يورد نصاً مشابهاً لهذا النص، لأنه أصلاً لم ينص على حق المكلف في استئناف القرار الصادر عن الوزير أو الموظف المناب من قبله.

هـ- إسقاط الدعوى ووقفها.

وقف الدعوى يعني عدم السير بها لسبب أجنبي عن المركـز القـانوني لأطرافهـا، وسـقوط الخصومة يعني زوالها واعتبارها كأن لم تكن[234].

ولم ترد في قانون ضريبة الدخل ونظام أصول استئناف وتمييز قضـايا ضـريبة الـدخل أيـة نصوص خاصة تتعلق بإسقاط ووقف الدعوى أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الـدخل[235] ، ولذا فإنه يتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة التي تنظم هذا الموضوع من قـانون أصـول المحاكمات المدنية، ويتم إسقاط الدعوى في الحالات التالية:

1. للمحكمة أن تسقط لائحة الاستئناف إذا كانت لا تنطوي على أسباب الاسـتئناف، وفقـاً لنص المادة (1/13) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية رقم (42) لسنة 1952[236].
2. إذا كانت الحقوق مقدرة بأدنى من قيمتها فكلفت المحكمة المدعي أن يصحح القيمة خلال مدة معينة بدفعها وتخلف عن القيام بذلك عندئذٍ تقرر المحكمة إسقاط الدعوى.

---

[233] انظر المادة (7/57) ، من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (25) ، لسنة 1964.

[234] القضاة، مفلح عواد: **أصول المحاكمات المواد المدنية والتجارية والتنظيم القضائي في الأردن**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط الثانية، 1992، ص (234) وما يليها.

[235] أبو كرش، شريف مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية**، المرجع السابق، ص (149) .

[236] أبو كرش، شريف مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية**، المرجع السابق، ص (195) .

3. إذا كانت الحقوق المطلوبة مقدرة تقديراً مقبولاً ولكن الرسوم التي دفعت كانت ناقصة وكلفت المحكمة المدعي بأن يدفع الرسم المطلوب خلال مدة معينة وتخلف عن القيام بذلك.

4. يمكن إسقاط الدعوى بطلب من أحد الخصوم بسبب غيبة وعدم حضور الخصم الآخر أو إسقاط الدعوى من قبل المحكمة نفسها بسبب غياب طرفي الخصومة237.

5. وفاة أحد الخصوم، أو فقدان أهلية الخصومة أو زوال صفة من يباشر الدعوى، توقف السير في الدعوى.

6. كما أن الخصومة قد تتوقف باتفاق أطرافها، فقد يرغب الأطراف في وقف الخصومة فترة من الوقت لمحاولة إنهاء نزاعهم ودياً، فأجاز لهم القانون ذلك238، دون أن يجحف هذا الإسقاط بحق المستأنف في تجديد استئنافه بعد أن يقوم بدفع الرسوم القانونية المترتبة على ذلك، فان لم يتقدم أي من فرقاء الدعوى خلال ستة شهور من تاريخ التأجيل بطلب لمتابعة الدعوى يجوز للمحكمة أن تبلغهم إشعاراً تكلفهم فيه بيان الأسباب التي تحول دون إسقاط الدعوى، وان لم يبين أي منهم سبباً تقتنع به المحكمة تصدر قرارها بإسقاط الدعوى،" يجوز وقف الدعوى بناء على اتفاق الخصوم على عدم السير فيها مرة لا تزيد على ستة أشهر من تاريخ إقرار المحكمة لاتفاقهم، ولا يجوز لأي من الخصوم أن يطلب خلال تلك المدة إعادة قيد الدعوى إلا بموافقة خصمه"239.

7. يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقرر وقف الدعوى إذا رأت أن تعليق الحكم في موضوعها على الفصل في مسألة أخرى يتوقف عليه الحكم، ويحق لأي من الخصوم عند زوال الأسباب أن يطلب السير في الدعوى240.

---

[237] أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي،ج الثاني**، المرجع السابق، ص (36) .

[238] القضاة، مفلح عواد: **أصول المحاكمات المدنية والتجارية والتنظيم القضائي في الأردن**، المرجع السابق، ص (278) .

[239] المادة (1/123) ، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني.

[240] أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي، ج الثاني**، المرجع السابق، ص (36) .

وبعد استعراض هذه الحالات، فان الحالة التي تحدث عادة هي أن المحكمة وبعد أن تقرر قبول الاستئناف شكلاً، فإنها تعرض على الطرفين إنهاء القضية مصالحة، وعادة ما يستجيب الطرفان لذلك ويحدد موعد آخر من أجل التوصل إلى تسوية بشأن القضية المعروضة، بالإضافة إلى أن المكلف قد يطلب من المحكمة إسقاط الدعوى مؤقتاً، لإتاحة الفرصة له لتسـويتها مـع دائـرة ضريبة الدخل، والمحكمة لا تملك إسقاط الدعوى مؤقتاً بناءاً على طلب المكلف، إلا بعد موافقة المستأنف عليه،" إذا طلب المستأنف إسقاط استئنافه لإتاحة الفرصة له لتسوية النزاع مع دائـرة ضريبة الدخل، فان هذا الإسقاط يعتبر إسقاطاً مؤقتاً لا يجوز الحكم به ما لم يوافق علـى ذلـك المستأنف عليه، أو تم في غيبته وذلك عملاً بالمادة (3/219) المعدلـة مـن قـانون أصـول المحاكمات الحقوقية[241]".

أما بخصوص وقف السير في الدعوى لتعليق الحكم في موضوعها على الفصـل فـي مسـألة أخرى يتوقف عليها الحكم استناداً إلى قاعدة (أن الجنائي يوقف المدني) لا تجـد لهـا مجـالاً للتطبيق في القانون الضريبي، لأن الدعوى الضريبية هي دعوى مستقلة وليست متفرعـة عـن جريمة جنائية، ولا يقصد بها تعويض الضرر الناتج عن جريمة، وإنما موضوعها ينحصر فـي تقدير دخل المكلف وأرباحه، والقانون الضريبي لا يعترف بهذه القاعدة، فليس هناك مـا يلـزم القاضي الضريبي بوقف الفصل في النزاع المنظور أمامه فيما يتعلق بطلب تخفـيض الأربـاح الخاصة بممول معين، نظراً لطرح الإدارة الضريبية الدعوى الجنائيـة ضـد نفـس الممـول لإخفائه– بطريق الغش- حقيقة أرباحه المطلوب تخفيضها أمام القاضي الضريبي[242].

ولكن السؤال الذي يتبادر للذهن هنا هو إذا كان المكلف يستند في استئنافه لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، إلى بينات هي عبارة عن دفاتر وحسابات وقيود، تعتقد الإدارة الضريبية أنها مزورة، وقامت الإدارة الضريبية واستناداً إلى الفصل السادس عشر من القـانون الخـاص بالجرائم والعقوبات، إلى رفع دعوى تزوير ضد المكلف لدى المحكمة المختصة (الجزائيـة) ، وفي هذه الحالة ماذا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل فعله؟ هل تملك اسـتبعاد هـذه

---

[241] تمييز حقوق، رقم (71/279) ، ص (192) ، سنة 1972.

[242] عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها**، المرجع السابق، ص (37) .

البينات من تلقاء نفسها دون انتظار صدور حكم بصددها وإلحاق الإجحاف بـالمكلف، أم تأخـذ بهذه البينات على قناعتها بها، والتي قد يصدر حكم من المحكمة الجزائية بكونها مزورة ؟ وهذا يؤدي إلى إهدار حق الخزينة، لذلك فالباحثة ترى أنه يجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن توقف السير في الدعوى حتى يتم الفصل في المسألة الأخرى، وخاصة في حالة ما إذا كان الحكم في موضوع الدعوى الضريبية متوقفاً على الحكم الذي سيصدر في تلك المسألة، لأن ذلك أكثر عدلاً وأقرب للصواب، برغم ما قد ينجم عنه من تأخير الحكم في الدعوى الضريبية، وبشرط أن تكون المسألة الأخرى متعلقة بعملية ربط الضريبة وبجريمة من الجرائم التي نـص عليها القانون الضريبي نفسه، وأن الحكم في الدعوى الأخرى سيكون له أثـره المنـتج علـى الدعوى الضريبية.

وقد تضمن قانون ضريبة الدخل الأردني الحديث، والساري المفعول حالياً في الأردن، أحكامـاً تتعلق بإسقاط الاستئناف[243]، فإذا تم إسقاط الاستئناف مؤقتاً بسبب الغياب أو لأي سـبب آخـر يجوز تجديد تقديم طلب الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ الـدائرة للمكلـف بقـرار المحكمة، ويكتسب القرار المستأنف صفة القطعية إذا لم يتم تجديده خلال هذه المدة، كما أنـه لا يجوز تجديد الاستئناف الذي تم إسقاطه للسبب نفسه أكثر من مرتين، وإذا أوقـف الاسـتئناف بحكم القانون إما لوفاة المستأنف أو فقد أهلية الخصومة، أو لزوال صـفة مـن كـان يباشـر الخصومة عنه، فيجب السير بالدعوى خلال سنة من تاريخ تبليغ المكلف أو الورثة أو من يقوم مقامهم قانوناً، وبخلاف ذلك يكتسب القرار الدرجة القطعية[244].

2. صلاحيات المحكمة المتعلقة بمبلغ الضريبة:

سنطلق على هذا النوع من الصلاحية "بالأصيلة"، وذلك تمييزاً لها عن غيرها من الصـلاحيات والتي تم التعرض إليها، لأنها تمس المنازعة الضريبية من الناحية الموضوعية، وتتعلق بمقدار الضريبة المستحقة.

---

[243] انظر المادة (34) ،من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 2001.

[244]أبو نصار، محمد ، وآخرون: **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، المرجع السابق، ص (271) .

تملك المحكمة أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه، أو أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير وفقاً للتعليمات التي تستصوبها[245]، وترى الباحثة أن هذه صلاحيات جاءت جامعة لكل الحالات التي يمكن أن يكون عليها حكم المحكمة، وهذا ما تواترت عليه قوانين ضريبة الدخل المتعاقبة لهذا القانون، سواء قانون رقم (34) لسنة 1982 أو قانون رقم (57) لسنة 1985 الأردنيين، وقد أقرت محكمة التمييز الأردنية وفي أحكام كثيرة لها بهذه الصلاحيات، حيث جاء في حكم لها "أجاز قانون ضريبة الدخل لمحكمة الموضوع أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه وفقاً لما تستصوبه بهذا الشأن إستناداً للفقرة الرابعة من المادة (57) من القانون المذكور[246]"، و"إعمالاً لأحكام المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 فان لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه، أو تعيد القضية لمقدر الضريبة لإعادة التقدير طالما أن مصادر الدخل منحصرة بحدود مصادر الدخل موضوع قرار التقدير المستأنف"[247]، وقد بينت محكمة التمييز في قراراتها أن ليس لها رقابة على محكمة الاستئناف في استعمالها لصلاحياتها، "---- ولا رقابة لمحكمة التمييز عليها في استعمالها لصلاحياتها المنصوص عليها أيضا"[248]، وسنقوم الآن بعرض هذه الصلاحيات كل على حده بشيء من التفصيل على النحو الآتي:

أ. تحديد الضريبة المستحقة:

1. للمحكمة وعلى ضوء البينات المقدمة في الدعوى أن تقرر رد الاستئناف وإقرار التقدير كما ورد في القرار المستأنف[249]، أي أن لا تضيف في حكمها على قرار التقدير المستأنف ضده أي جديد، سواء بالنقص أو الزيادة، بل تبقي التقدير كما جاء في القرار المستأنف ضده، وبذلك يكون الحكم ضد ما يطلبه المستأنف في استئنافه، إذا اقتنعت المحكمة أن التقدير الصادر عن مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله

---

[245] انظر المادة (5/57) ، من قانون ضريبة الدخل ، رقم (25) ، لسنة 1964 .

[246] تمييز حقوق، رقم (85/141) ، ص (1140) ، سنة 1985 .

[247] تميز حقوق، رقم (94/1149) ، ص (3674) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

[248] تمييز حقوق، رقم (85/503) ، ص (351) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

[249] أبو كرش، شريف مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية**، المرجع السابق، ص (193) .

مطابق للحقيقة والواقع والقانون، وبهذا يكون رد الاستئناف موضوعياً، وإقرار القـرار المستأنف ضده.

2. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف، وتخفيض الضريبة إلى الحد الـذي يسـلم بـه المستأنف، وذلك إذا تبين لها ومن خلال البينة المقدمة في الدعوى صـحة مـا يدعيـه المستأنف باستئنافه.

3. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف وإصدار قرار بتخفيض الضريبة إلى حد يقـع بين تقدير مقدر الضريبة والحد الذي يسلم به المستأنف.

4. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف وزيادة الضريبة المقدرة، وفي ذلك خروج على القاعدة الفقهية القائلة (لا يضار طاعن بطعنه) ، " يحق لمحكمة استئناف ضريبة الدخل بمقتضى المادة (57) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964 أن تقرر زيـادة الضـريبة المفروضة على المستأنف، ولو لم يطلب مأمور التقدير ذلك"250.

إلا أن صلاحية محكمة الاستئناف في زيادة الضريبة يجب أن تكون مقيدة ومستندة إلى بينات تثبت صحة ما استقر عليه حكمها بزيادة الضريبة، وأن لا تكون هـذه الزيـادة بسبب تعرضها لمسألة لم تكن مطروحة في لائحة الاستئناف، ومثـال ذلـك أن تقـوم محكمة الاستئناف بالتطرق إلى مصدر دخل جديد للمكلف لـم يكـن يشـمله القـرار المستأنف، حيث أن محاسبة المكلف على مصدر دخل جديد ليس من اختصاصها، بـل من اختصاص الوزير أو الموظف المفوض من قبله، عن طريق إعـادة النظـر فـي التقدير، " إن الاستئناف الوارد في المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 خروجاً على القاعدة (لا يضار طاعن بطعنه) ، بتخويل محكمة الاستئناف أن تقر التقدير أو تخفضه أو تزيده أو تلغيه أو تعيد الدعوى لإعـادة التقـدير، ينبغـي تفسيره كقاعدة استثنائية في أضيق حدودها، وعليه فإن صـلاحية محكمـة الاسـتئناف المنصوص عليها في هذه المادة تنحصر بالدخل الذي نازع به المأمور، أمـا مصـدر

[250] تمييز حقوق، رقم (71/257) ، ص (1314) ، سنة 1971 .

الدخل الذي لم يتناوله قرار مأمور التقدير المستأنف فيخضع لصلاحية الوزير بفتح ملف التقدير، ومحاسبة المكلف عليه ضمن الشروط المحددة في المـادة (33) مـن قـانون ضريبة الدخل المذكور"251، و "أن ما ورد في المادة (5/57) من قانون ضريبة الدخل من أن للمحكمة عند النظر في الاستئناف أن تزيد التقدير، إنما يتعلق فقط عند معالجـة المحكمة لأحد أسباب الاستئناف، ولا يفيد أن تستخرج المحكمة من الأوراق أي خطـأ قانوني وقع فيه مأمور التقدير غير معروض عليها من أحد الطرفين لا من قريـب ولا من بعيد، ثم تقرر فسخ القرار بالاستناد إلى ذلك، إذ أن مثل هذا الخطأ علـى فـرض وقوعه يمكن أن يعالج من قبل الوزير بالاستناد للمادة (54) من القانون، ولا تسـتطيع المحكمة من تلقاء نفسها أن تعالجه"252.

5. للمحكمة أن تقرر إلغاء التقدير إذا ثبت لها ومن خلال ملف التقدير، والبينات المقدمة في الدعوى، بأن القرار المستأنف تشوبه مخالفات تؤدي إلى البطلان أو أنه صدر باطلا.

6. للمحكمة أن تقرر فسخ القرار المستأنف وإعادة القضية إلى المستأنف عليه حسب الحال، سواء كان صادراً عن مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المناب من قبله خطياً، وذلك لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها المحكمة، " إن المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 أجازت لمحكمة الاستئناف أن تعيد القضـية إلـى مأمور التقدير لإعادة التقدير وفق التعليمات التي تستصوبها"253.

ب. فرض الرسوم ومصاريف الدعوى وأتعاب المحاماة:

الحكم بالرسوم ومصاريف الدعوى هو من صلاحية المحكمة التي تنظر الدعاوي على اختلاف أنواعها، ويتم الحكم بها للمحكوم له، ويتحملها الخصم الذي خسر دعواه، وقد ضـمنت قـوانين أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأحكام الخاصة بهـذه الرسـوم والمصـاريف وأتعـاب

---

[251] تمييز حقوق، رقم (86/587) هـ، ع، ص (337) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1986 .

[252] تمييز حقوق، رقم (74/256) ، ص (602) ،لسنة 1975 .

[253] تمييز حقوق، رقم (85/516) ، ص (3047) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

المحاماة، " تحكم المحكمة للمحكوم له بمصاريف الدعوى ورسومها وأتعـاب المحامـاة عنـد إصدارها الحكم الذي تنتهي به الخصومة"[254].

وتقدير هذه الرسوم والمصاريف يتم بالاستناد إلى قيمة الدعوى استنادا إلى نظام رسوم المحاكم، وبالنسبة لرسوم ومصاريف الدعوى في المنازعات الضريبية، فلها أحكام خاصة تختلـف عـن الدعاوى الأخرى تتناسب مع طبيعة هذه المنازعات، وهي لا تخضع لنظام رسوم المحاكم.

إن نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (13) لسنة1965 هو الـذي يـنظم الأحكام المتعلقة بالرسوم ومصاريف الدعوى، والأسس التي يجب على المحكمة أن تأخذها بعين الاعتبار، عند تحديد قيمة هذه الرسوم والمصاريف، وحدد الرسم بمبلغ قدره 2% من الفرق بين المبلغ الذي يسلم به المكلف ومقدار الضريبة المقدرة عليه بحد أدنى هو دينـاران وأن لا يزيـد على مئة دينار، وفي حالة عدم تسليم المكلف بأي مبلغ من الضريبة المقدرة يكون الرسم قـدره 2% من مبلغ الضريبة المقدرة كاملاً[255].

كما بين النظام سالف الذكر الخصم الذي يتحمل رسوم ومصاريف الدعوى وأتعاب المحامـاة، وذلك في المادة (13) منه على النحو الآتي:

1. يتحمل المستأنف (المكلف) جميع الرسوم والمصاريف إذا أقرت المحكمة قرار مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً، أي أن تقديرها لمقدار الضريبة لا يقل عن التقدير الذي أجراه المستأنف عليه.

2. يتحمل المستأنف عليه جميع الرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة إذا كان القرار الصادر عن المحكمة بتقدير الضريبة المستحقة مساوياً للمبلغ الذي سلم به المكلف في لائحة استئنافه.

---

[254] المادة (1/186) ، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (2) ، لسنة2001.

[255] انظر المادة (4/أ/ب) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

3. لا تصدر المحكمة أمراً بتضمين الرسوم والنفقات إذا كان المبلغ الذي قدرته المحكمة لضريبة الدخل الواجب دفعه يقع بين المبلغ الذي قدره مأمور التقدير أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله والمبلغ الذي سلم به المكلف لتلك الضريبة.

وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في قرارها الذي جاء فيه " إذا كان الدخل الذي قدرته المحكمة لضريبة الدخل يقع ما بين تقدير الموظف المناب والمكلف بدليل أن كلاً منهما لا يزال ينازع في الضريبة المفروضة، فلا يجوز للمحكمة أن تفرض الرسوم والنفقات على أي من الفريقين "256.

وترى الباحثة أن المشرع -وفي النظام سالف الذكر- قد جانب الصواب بالنسبة للحالة التي يقع فيها قرار المحكمة بين مبلغ الضريبة المقدرة والمبلغ الذي سلم به المكلف، حيث لا يتم الحكم بالرسوم والمصاريف على أي طرف من أطراف الدعوى.

وكان الأجدر به لو حمل عبء الرسوم والمصاريف لكل خصم بالقدر الذي خسر فيه دعواه، لأن الرسوم حق لخزينة الدولة، وفيه تفويت لحقها هذا، وقد تدارك المشرع الأردني هذا الحكم وعدله ونص على رسوم الدعوى النسبية في القوانين اللاحقة والذي مفاده أنه يحكم لكل طرف من أطراف الدعوى بالرسوم والمصاريف النسبية بما يتناسب مع حجم ما خسره أو ربحه من دعواه[257]، وبهذا قضت محكمة التمييز الأردنية في قرارها الذي جاء فيه " على محكمة استئناف ضريبة الدخل أن تحكم برسوم الدعوى النسبية، تطبيقاً لحكم المادة (11/ج) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل إذا قدرت نسبة الاستهلاك بما يزيد عن تقدير مأمور التقدير"[258].

---

[256] تمييز حقوق، رقم (80/301) ، ص (655) ، سنة 1981.

[257] انظر المادة (11) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (10) ، لسنة 1986.

[258] تمييز حقوق، رقم (85/551) ، ص (19998) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

وجاء في حكم آخر لها أنه " يحكم للمكلف الذي خسر جزءاً من دعواه بالرسـوم والمصـاريف النسبية وأتعاب المحاماة ما دام أنه ربح الجزء الأكبر من دعواه"[259].

إن الحكم بالرسوم ومصاريف الدعوى يكون عند الفصل في الدعوى، وذلك باستثناء الحالة التي يكون فيها حكم محكمة الاستئناف بإعادة القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير، فان الحكـم بالرسوم والمصاريف على فريق دون آخر يكون سابقاً لأوانه، "إن الحكم على الفريق الخاسـر بالرسوم والمصاريف الاستئنافية وأتعاب المحاماة لا يكون إلا في الحالـة التـي تفصـل فيهـا المحكمة في أساس الدعوى، إذا لم تفصل محكمة استئناف ضريبة الدخل في موضوع الاستئناف وإنما قضت بفسخ القرار المستأنف وإعادة الأوراق إلى مأمور التقدير من اجل إتاحة الفرصـة للمستأنف لبسط أسباب اعتراضه وسماع دفاعه، فان محكمة الاستئناف لا تملك في هذه الحالـة حق الحكم على مأمور التقدير بالرسوم والمصاريف الاستئنافية وأتعاب المحاماة"[260].

كما أن حكم محكمة استئناف ضريبة الدخل بالرسوم والمصاريف وأتعاب المحاماة يعتبر غيـر سليم وجدير بالإلغاء، وذلك إذا كان حكمها في موضوع الدعوى مخالفاً للقـانون حيـث تتبـع مخالفة الحكم للقانون الحكم الصادر بتحديد الرسوم والمصاريف،" إذا كان قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مخالفاً للقانون فيصبح حكمها بالرسوم والأتعاب على غير أساس سليم من القانون"[261].

وجاءت القوانين اللآحقة للقانون رقم (25) بحكم جديد متعلق بالرسوم، ومفاده أن للمحكمـة أن تقرر إضافة نسبة 10% من المبلغ الذي حكمت به على المكلف، والذي لم يكن قد سلم به عـن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة، وقد ثار الخلاف حول طبيعة هذه الضريبة المضـافة، هل هي تعويض، بحيث لا يجوز استبدالها بعقوبة الحبس، أم أنها عقوبة وهذا يعنـي إمكانيـة استبدالها بعقوبة الحبس إذا تخلف المكلف عن دفعها؟.

---

[259] تمييز حقوق، رقم (95/1106) ، ص (3698) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

[260] تمييز حقوق، رقم (80/300) ، ص (652) ، سنة 1981.

[261] تمييز حقوق، رقم (95/1098) ، ص (3716) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

وترى الباحثة أن المقصود بإضافة نسبة معينة على المبلغ غير المسلم به من قبل المكلف والحكم به عليه، هو تعويض الخزينة عما لحقها من ضرر نتيجة تأخر حصولها على حقها من الضريبة، ذلك لأن فرض هذه النسبة مرتبط بالسنوات التي بقيت فيها القضية لدى المحكمة، وهذا ما أيدته محكمة التمييز الأردنية في قرارها الذي جاء فيه "أجازت المادة (5/34) من قانون ضريبة الدخل لمحكمة استئناف الضريبة أن تحكم بإضافة 10% من المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف من الضريبة المحكوم بها عن كل سنة بقيت فيها القضية لدى المحكمة إن قضت برد الاستئناف أو أي جزء فيه"[262]، و"إن الفقرة الرابعة من المادة (20) من القانون رقم (13) لسنة 1975 المعدل لقانون ضريبة الدخل تجيز للمحكمة في الأصول التي تقرر فيها رد الاستئناف أو أي جزء منه أن تحكم في نفس الوقت بإضافة 10% من المبلغ الذي لم يسلم المستأنف به من الضريبة المحكوم بها، وذلك بقطع النظر عن الأسباب التي دعت إلى بقاء القضية تحت يد المحكمة على أساس إن هذه الإضافة هي لقاء تخاف المستأنف عن التسليم بمقدار الضريبة الحقيقي"[263].

وترى الباحثة أن الحكم بإضافة نسبة 10% على المبلغ الذي لم يسلم به المكلف، فيه إجحاف لمبدأ الحق في التقاضي، وقد يؤدي إلى منع المكلف من التوجه إلى القضاء، خوفاً من أن تقوم هذه الأخيرة بإضافة نسبة 10% إلى المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف، وحكمت به المحكمة عليه، وهذا يؤدي إلى حرمانه من حقه في التقاضي، كما أنه يؤدي إلى توقيع عقوبة على المكلف، حتى لو كانت تأخذ مفهوم التعويض، فهي من وجهة نظر الخزينة وأثرها عليها تعتبر تعويضاً، أما من وجهة نظر المكلف وأثرها عليه فهي تأخذ مفهوم العقوبة، وهي مرتبطة بعدد السنوات التي بقيت فيها القضية لدى المحكمة، وهنا يثور التساؤل: ما ذنب المكلف إذا بقيت القضية منظورة لدى المحكمة عدة سنوات، بسبب الإجراءات التي تتخذها المحكمة أثناء نظر الدعوى، مما يؤدي إلى إبقائها عدة سنوات قبل صدور الحكم فيها من قبل المحكمة؟.

---

[262] تمييز حقوق، رقم (95/341) ، ص (3640) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

[263] تمييز حقوق، رقم (95/341) ، ص (3640) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

لذلك ترى الباحثة أن لا يتضمن نص القانون مواد تعطي المحكمة صلاحية إضافة نسبة معينـة إلى المبلغ الذي لم يسلم به المستأنف وحكمت هي به، حتى لو كانت هذه الصلاحيات جوازيـة، وللمحكمة الحكم بها من عدمه، وليس عليها رقابة في ذلك من محكمة التمييز، " إن إضافة نسبة 10% المشار إليها في المادة (20) من القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل أمر تركه القـانون لخيار المحكمة فإذا ارتأت في ظروف القضية أن تفرض هذه النسبة فرضتها.ـ ـ ـ ـ ـ "[264].

وترى الباحثة وكما بينت سابقاً، أن ذلك فيه إجحاف بالمكلف، وإهدار لمبدأ حق التقاضي، لأنـه قد يؤدي إلى عزوف المكلفين عن الطعن بالاستئناف على قرار تقدير الضريبة خوفـاً مـن أن يؤدي طعنهم ذلك إلى فرض هذه النسبة الإضافية، مما يجعل إجمالي المبلـغ الـذي أصـبحوا مدينين به لخزينة الدولة يفوق مبلغ التقدير الذي قاموا بالطعن فيه بالاستئناف.

ج. وزن البينات:

يقع عبء إقامة الدليل على أن التقدير باهظ على المكلف، أما إثبات وجود مصدر دخل جديـد فيقع على عاتق مأمور التقدير، ولم يحدد قانون ضريبة الدخل طرق الإثبات، بـل تـرك ذلـك للأصول العامة في قوانين الإجراءات، ولم يستثن أياً من طرق الإثبات، لأنه يرتكز على الواقع ومدى مطابقته للحقيقة، كما أنه لا يعتد بالمراكز القانونية، ولا يضفي الشرعية علـى الأعمـال غير المشروعة، وقد ترك وزن البينات وتحديد طرقها لتقدير القاضي الـذي يملـك صـلاحية تقييمها والأخذ بها أو طرحها، ولا يخضع لرقابة محكمة التمييز في ذلك، " لمحكمـة اسـتئناف الضريبة اعتماد نسبة الربح التي حققها المكلف من تجارته حسب ما ورد بإقراره فـي كشـف التقدير الذاتي المقدم من قبله، واستبعاد البينة المقدمة من قبله حول تلك السنة رغم زيادتها عما ورد في ذلك الكشف، لأن للمحكمة مطلق الحرية في تقدير قوة هـذا الإقـرار فـي الإثبـات وترجيحه على أية بينة أخرى"[265]، و" لا يرد الطعن على الحكم المميز من حيث اعتماد محكمة استئناف ضريبة الدخل على تقرير الخبرة، لأن تقرير الخبير لا يخرج عن كونـه أحـد أدلـة

---

[264] تمييز حقوق، رقم (80/180) ، ص (224) ، سنة 1981.

[265] تمييز حقوق، رقم (93/1076) ، ص (888) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1994.

الإثبات التي تستقل محكمة الموضوع بتقديرها دون معقب عليها في ذلك، فلها أن تأخذ به متى اطمأنت إلى سداده"[266]، و"يعود تقدير الأمور الواقعية لمحكمة الموضوع"[267]، و" لمحكمة استئناف الضريبة صلاحية وزن البينة والأخذ بما تقتنع به وطرح ما لا تقتنع به ولا رقابة عليها في ذلك من محكمة التمييز ما دام أنها استندت إلى بينات مقدمة في الدعوى، وتوصلت إلى نتائج سائغة نتيجة وزن البينة"[268].

3. القيود المفروضة على المحكمة:

بالرغم من الصلاحيات الواسعة والشاملة التي تملكها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والتي أعطاها إياها القانون، وأقرتها عليها محكمة التمييز الأردنية، إلا أن هذه الصلاحيات مقيدة بمجموعة من القيود نوجزها فيما يلي:

1. إن اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل مقتصر فقط على الفصل في مقدار الضريبة المستحقة، وبهذا يخرج من دائرة اختصاصها الفصل بطلب إعادة الرسوم الزائدة عن الرسم المقرر أثناء رؤية الدعوى الضريبية.

   ويتوجب على المدعي بالرسوم الزائدة إقامة دعوى على الخزينة لاستردادها، "إن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل غير مختصة بنظر الطلب بإعادة الرسوم الزائدة عن الرسم المقرر أثناء رؤية دعوى الضريبة، ويتوجب على المدعي بالرسوم الزائدة إقامة الدعوى على الخزينة لاستردادها"[269].

   كما أنها لا تختص بأوامر الدفع وتحصيل الضريبة المستحقة بموجب قانون تحصيل الأموال الأميرية، "تختص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل حصراً بالنظر في أوامر قرارات التقدير، والتي يجوز استئنافها بمقتضى قانون ضريبة الدخل، ليس لها

---

[266] تمييز حقوق، رقم (94/900) ، ص (3594) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.
[267] تمييز حقوق، رقم (95/750) ، ص (3697) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.
[268] تمييز حقوق، رقم (95/1083) ، ص (3713) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.
[269] تمييز حقوق، رقم (72/69) ، ص (1002) ، سنة 1972.

اختصاص بأوامر الدفع والتحصيل التي تخضع لقانون تحصيل الأموال الأميرية علـى الأسس المبينة في الفصل الرابع من قانون ضريبة الدخل، والنزاع بهذا الخصوص يتبع القواعد العامة"[270].

2. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل محاسبة المكلف عن مصدر دخل جديـد، لم يشمله قرار مأمور التقدير، وأن صلاحية محاسبة المكلف على مصدر دخل جديد هي من اختصاص وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطيـاً[271]، "إن الاسـتئناف الوارد في المادة (34/هـ) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 خروجا على القاعدة (لا يضار طاعن بطعنه) ، بتخويل محكمة الاستئناف أن تقر التقدير أو تخفضـه أو تزيده أو تلغيه أو تعيد الدعوى لإعادة التقدير، ينبغي تفسيره كقاعدة اسـتثنائية فـي أضيق حدودها، وعليه فإن صلاحية محكمة الاستئناف المنصوص عليها في هذه المـادة تنحصر بالدخل الذي نازع به المكلف، والمقدم بخصـوص الاسـتئناف، وفـي حـدود مصادر الدخل التي اعتمدها المأمور، أما مصدر الدخل الذي لم يتناوله قـرار مـأمور التقدير المستأنف فيخضع لصلاحية الوزير بفتح ملف التقدير ومحاسبة المكلـف عليـه ضمن الشروط المحددة في المادة (33) من قانون ضريبة الدخل المذكور"[272].

3. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل تجزئة الدعوى، لأن هذا يخالف الأصول العامة في قانون الإجراءات،[273]" تكون محكمة استئناف ضريبة الدخل بقرارها الفاصل بأحد أسباب الاستئناف منفرداً أو القاضي بإعادة القضية إلى مأمور التقدير بالأمر الوارد بذلك السبب قد جزأت الدعوى الاستئنافية بين المراجع القضائية المتعددة، إذ أنها أبقـت على جزء من الدعوى المتعلقة بالأسباب التي لم تفصل بها ورفعت يدها عـن الجـزء الآخر المتعلق بالسبب الذي فصلت فيه بطريق التمييز، حيث أن هذا الإجراء يتعـارض

---

[270] تمييز حقوق، رقم (79/121) ،ص (1388) ، سنة 1979.

[271] انظر المادة (54) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964.

[272] تمييز حقوق، رقم (86/537) هـ، ع ، ص (337) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1986.

[273] جميع قرارات محكمة التمييز التي وردت في الأطروحة، مستمدة من عيسى أبو شرار، الاجتهاد القضائي، ج الأول والثاني.

مع وحدة الدعوى الاستئنافية والقواعد المقررة للفصل في الاستئناف بمقتضى المادة (229) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية بما يجعل إجراءاتها باطلة بدءاً من قرارها الفاصل بذلك السبب مع ما تبعه من قرارات وأحكام صادرة عن المقدر والمحكمة"274.

4. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إعادة الملف إلى مأمور التقدير دون الفصل في أسباب الاستئناف الموضوعية "أجازت المادة (345/هـ) من قانون ضريبة الدخل لمحكمة الاستئناف أن تعيد القضية إلى مأمور التقدير لإعادة التقدير على ضوء الفصل الموضوعي لأسباب الاستئناف، وليس لاستدراك مخالفات أصولية يتوجب على محكمة الاستئناف أن تتولى تداركها بنفسها"275.

5. يجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تنظر في كل الطلبات التي أوردها المكلف في لائحة استئنافه. "يتوجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تنظر في جميع طلبات المستأنف وتفصل فيها"276.

6. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تقدر دخل المكلف بأقل مما أقر به المكلف "لا يجوز أن يقل الدخل المقدر بواسطة المحكمة عن الدخل الذي أقر به المكلف على اعتبار أن المكلف ملزم بإقراره عملاً بالمادة (50) من قانون البينات"277.

7. لا تملك محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل استبعاد الخبرة متى توافرت شروطها، لأن في ذلك حرماناً للخصم من وسيلة إثبات قانونية، "يعتبر تقرير الخبرة بينة صالحة للحكم إذا توافرت شروط الخبرة في الخبير واعتمد في تقريره على أسس سليمة فإذا لم تقنع المحكمة بالتقرير فلها أن تعيده للخبير لاستكماله أو أن تعهد بالمهمة إلى خبير آخر قياساً على أحكام المادة (83) من قانون أصول المحاكمات المدنية، ولا تملك المحكمة استبعاد الخبير نهائياً، لما في ذلك من حرمان للخصم من وسيلة قانونية من وسائل

---

[274] تمييز حقوق، رقم (88/184) ، ص (1001) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

[275] تمييز حقوق، رقم (91/494) ، ص (635) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1993.

[276] تمييز حقوق، رقم (71/61) ، ص (644) ، سنة 1971.

[277] تمييز حقوق، رقم (73/328) ، ص (381) ، سنة 1974.

الإثبات خصوصاً إنه تم اعتماده من قبلها أثناء إجراءات المحاكمة، وعليه يكون قـرار محكمة استئناف ضريبة الدخل القاضي باستبعاد الخبير من مجمل البينات لتجاوز الخبير المهمة الموكلة إليه ورد الاستئناف لأن المكلف لم يقدم أية بينة سوى الخبـرة مخالفـاً للقانون"[278].

8. لا يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تسقط مصدراً للدخل أقر به المكلـف أمام مأمور التقدير "لا يجوز لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تسـقط مبيعـات المكلف من المواد المدعومة طالما أقر المكلف أمام مأمور التقدير ببيعه للمواد المدعومة وأقر وكيله في مرافعته بمبيعات من هذا الصنف وحدد مقدار مبيعات موكله منها"[279].

[278] تمييز حقوق، رقم (96/786) ، ص (3761) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1996.

[279] تمييز حقوق، رقم (94/454) ، ص (3589) ، من مجلة نقابة المحامين لسنة 1996.

المطلب الثالث

قرارات التقدير وقابليتها للطعن القضائي

1. قرارات التقدير التي يجوز استئنافها:

هناك نوعان من قرارات التقدير استناداً إلى مصدر هذه القرارات، فقرارات تقدير صادرة عـن مأمور التقدير، وقرارات إعادة التقدير صادرة عن الوزير أو الموظف المفـوض مـن قبلـه، وأعطى قانون ضريبة الدخل الحق للمكلف استئناف قرارات التقدير، سواء تلك الصادرة عـن مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله، إذا توافرت شروط الاستئناف، والأصل في القرارات القابلة للاستئناف أنها القرارات المتعلقة بتحديد مقدار الضريبة المستحقة، وما قـد يصدر عن مأمور التقدير من قرارات للوصول إلى مقدار الضريبة المستحقة.

وباستعراض قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964، فأننا نجد أن القرارات التـي تقبـل الاستئناف أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل هي:

1. قرار مأمور التقدير المتعلق باعتبار المعاملات وهمية، كمعاملة التصرف لـلأولاد[280]، فيجوز لمأمور التقدير أن يهمل أي معاملة إذا رأى أن هذه المعاملة وهمية وتهدف إلـى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على الشخص، ويجوز له اعتبار أن تلك المعاملة كأن لم تكن، وأن يقدر الضريبة المستحقة بناء على ذلك، ويحق للمكلف أن يستأنف قرار مأمور التقدير لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، " ليس في أحكام هذه المادة ما يمنـع الاعتراض على القرار الذي يتخذه مأمور التقدير لدى ممارسته صلاحية الخيار المخولة في الفقرة(1) من هذه المادة عن طريق رفع استئناف ضد ذلك القرار وفقاً لأحكام المادة السابعة والخمسين"[281].

[280] عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، المرجع السابق، ص (177).

[281] انظر المادة (21) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

2. القرارات التي يتخذها مدير ضريبة الدخل لدى ممارسته للصلاحيات المخولة له، والمتعلقة بالأرباح والمكاسب غير الموزعة على أنها أرباح ومكاسب موزعة[282]، فهذه القرارات تخضع للاستئناف وفقاً لأحكام المادة (57) من القانون، ويجب على مدير ضريبة الدخل وعند ممارسة صلاحياته هذه أن يراعي توافر الشروط التالية:

- أن الشركة المعنية لم تقم بتوزيع الأرباح كلها أو قسم منها على مساهميها قبل نهاية أية سنة من سني التقدير.

- إن توزيع هذه الأرباح لم يكن ليؤثر في صيانة أو اضطراد نمو عملها التجاري لو تم توزيعه.

- إن عدم توزيع هذه الأرباح أو جزءاً منها يترتب عليه تجنب دفع الضريبة أو تخفيضها.

- يجب على المدير قبل ممارسة هذه الصلاحيات استشارة اللجنة التي تم النص عليها في الفقرة (4) من نفس المادة "تؤلف لجنة قوامها خمسة أشخاص يكون ثلاثة منهم على الأقل من موظفي حكومة المملكة لإسداء المشورة إلى المدير فيما يتعلق بممارسة الصلاحيات المخولة له في هذه المادة، ويختار المدير أعضاء اللجنة كلما دعت الحاجة من قائمة من الأشخاص لا يزيد عددهم على عشرة يضعها وزير المالية بإعلان ينشر في الجريدة الرسمية ".

- إعطاء فرصة معقولة للشركة لتقديم دفاعها.

- أن تكون هذه الشركة من الشركات التي يسيطر عليها مالا يزيد على خمسة أشخاص، وأن لا تكون هذه الشركة من الشركات الفرعية أو الثانوية التي تمس بمصالح الجمهور بصورة جوهرية.

---

[282] أبو شرار، عيسى، ج الثاني: **الاجتهاد القضائي**، المرجع السابق، ص (22).

- لا يجوز أن يصدر المدير التعليمات إذا كانت الشركة – قد وزعت كحصص أرباح قبل نهاية سنة التقدير تلك- مبلغاً لا يقل عن خمسة وسبعين % من دخلها الخاضع للضريبة عن تلك السنة283.

- إن هذه الصلاحية الممنوحة لمدير ضريبة الدخل حددت بفترة زمنية معينة، وهي حتى ست سنوات من نهاية سنة التقدير، ويتضح من نص المادة هذه، أنه يجوز لمدير ضريبة الدخل إعادة النظر في مقدار الضريبة المقدرة، وهذا يتشابه مع صلاحية وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله المنصوص عليها في المادة (54) من القانون.

والسؤال هنا، هل يجوز للمدير استخدام صلاحياته بإعادة النظر في الحالة التي تكون الضريبة المقدرة (المستحقة) قد صدر فيها حكم من المحكمة، حيث ترى الباحثة أنه كان الأجدر بالمشرع أن يضيف شرطاً آخر إلى تلك الشروط مفاده أن لا تكون المحكمة قد حكمت في قرار التقدير؟.

3. القرار الذي يتخذه مدير ضريبة الدخل لدى ممارسته للصلاحيات المخولة له، بالفصل في أي مسألة تنشأ فيما يتعلق بالبضائع المخزونة، العائدة لأي عمل أو تجارة أو حرفة توقفت أو نقلت، فان قرار المدير الصادر بالفصل في هذه المسائل يكون قابلاً للاستئناف284، وفقاً لأحكام المادة (57) من القانون285.

4. القرار الذي يتخذه مأمور التقدير لدى ممارسة صلاحية الخيار المخولة له والمتعلقة بموضوع الاعتراف بوجود شركة من عدمه، حيث يملك مأمور التقدير عدم الاعتراف بوجود شركة إذا لم يقتنع أن ثمة شخصين أو أكثر يتعاطون بالاشتراك عملاً، فيحق لمأمور التقدير أن يعتبر أن الأرباح والمكاسب التي تحققت من عمل معين أنها تعود

---

[283] انظر المادة (22) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

[284] أبو كرش، شريف مصباح: **ادارة المنازعات الضريبية**، المرجع السابق، ص (186) .

[285] انظر المادة (23) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

للشخص الذي يختاره هو من مجموع الأشخاص الذين يدعون أن بينهم شراكة، ويكـون قرار مأمور التقدير بهذا الشأن قابلاً للاستئناف وفقاً لأحكام المادة (57)[286].

5. قرار مأمور التقدير المتعلق بتحديد النسبة المئوية من رأس المال المسـتثمر لاحتسـاب الضريبة المستحقة عند إجراء التقدير على شخص غير مقيم، وخاضع للضـريبة باسـم شخص مقيم، وكان المقدار الحقيقي لأرباح أو مكاسب هذا الشخص غير المقيم لا يمكن التوصل إليها بسهولة، يجوز عندئذ لمأمور التقدير تقدير الضريبة المستحقة، على أساس نسبة مئوية عادلة ومعقولة من رأس المال المستثمر في العمل الذي يتعاطـاه الشـخص غير المقيم بواسطة الشخص المقيم، بشرط أن تقرر النسبة المئوية على كل حالة علـى أساس ماهية العمل، وتكون تلك النسبة قابلة للاستئناف وفقاً للمادة (57) من القانون[287].

6. القرارات الصادرة عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً، بإعادة النظـر في التقدير أو في أية إجراءات اتخذها مأمور التقدير ويشترط في ذلك:

- إن صلاحية إعادة النظر منوطة بوزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً.

- إن مدة هذه الصلاحية تكون فقط خلال سنة التقدير أو خلال أربع سنوات من انتهـاء سنة التقدير التي جرى خلالها تبليغ إشعار التقدير بمقتضى الفقـرة (1) أو(4) أو(5) من المادة (56).

- لا يجوز لوزير المالية أو الموظف المفوض من قبله إصدار قرار من شأنه تخفـيض الضريبة إلا في الحالات التالية:

  - لغايات تصحيح الأخطاء الحسابية.

  - لغايات تعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية المنصوص عليها في المواد (5/14) والتقاص المنصوص عنه في المواد (60/32/31/30) من هذا القانون.

---

[286] انظر المادة (49) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

[287] انظر المادة (50) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

- في الأحوال التي لا تزيد فيها الضريبة المستحقة بموجب المادة (53) أو المـادة (56) على 50 ديناراً قبل إجراء أي تقاص.

- وفي حالة زيادة مقدار الضريبة المقدرة على المكلف فيجب أن تتاح الفرصة للمكلـف وقبل إصدار القرار القاضي بزيادة الضريبة لسماع أقواله وبسط قضيته.

- وتكون الأوامر والقرارات الصادرة عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبلـه القاضي بزيادة الضريبة قابلة للاستئناف، وكل أمر أو تقدير يـؤدي إلـى تخفـيض الضريبة يكون غير قابل للاستئناف288.

7. القرارات الصادرة عن مأمور التقدير بعد الاعتراض بدون موافقة المكلف، والتي يقرر فيها الضريبة بأمر كتابي، ففي هذه الحالة والتي لا يتفق فيها مأمور التقدير مع المكلـف على مبلغ الدخل المقدر، يكون قراره قابلاً للاستئناف وفقاً لأحكـام المـادة (57) مـن القانون[289].

8. دفع الضريبة من قبل الأشخاص الذين هم على وشك مغادرة البلاد بناء علـى التكليـف الذي أصدره مأمور التقدير استناداً إلى الصلاحيات المخولة له بذلك، فيجـوز لـه فـي الحالة التي يعتقد فيها أن شخصاً قدرت عليه الضريبة، يحتمل أن يغادر البلاد قبـل أن تصبح هذه الضريبة مستحقة الدفع، أو إذا اعتقد أن الضريبة المستحقة علـى أي دخـل خاضع للضريبة قد يتعذر تحصيلها في النهاية، فله أن يكلف المكلف بإشعار كتابي بدفع الضريبة المستحقة أو تقديم ضمانة يقتنع بها خلال مدة محددة، وللمكلـف الحـق فـي الاعتراض والاستئناف والتمييز على هذا القرار، ويسوى المبلغ الذي دفعه طبقاً لنتيجـة ذلك الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز[290]، وذلك بشرط أن يكون قد قام بدفع الضريبة بمقتضى هذا التكليف أو قدم ضمانة كافية على دفعها.

---

[288] انظر المادة (54) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 196.

[289] انظر المادة (56) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964.

[290] أبو كرش، شريف مصباح: **ادارة المنازعات الضريبية**، المرجع السابق، ص (186) .

9. قرار مأمور التقدير الصادر بشأن المبلغ الواجب رده إلى المكلف نتيجة زيـادة المبلـغ الذي سبق وأن اقتطع من دخله كضريبة[291]، وهي "الرديات"، حيـث أعطـى المشـرع لمأمور التقدير صلاحية إصدار شهادة بالمبلغ الواجب رده والإيعاز لوزارة المالية لـدى تسلمها هذه الشهادة برد المبلغ المذكور فيها، وذلك إذا ثبت له بصورة تقنعه أن شخصاً قد دفع عن أي سنة من سني التقدير بطريق الخصم أو خلافه مقداراً من الضريبة يزيـد عن مقدار الضريبة المستحقة، وقد علق القانون رد مثل هذه المبالغ علـى شـرط أن لا يكون المكلف الذي دفع ضريبة زيادة عن الضريبة المستحقة قد تخلف عن تقديم كشـف بشأنها، أو أهمل تقديمه، أو قدرت الضريبة المستحقة عليه بما يزيد على المبلغ المبـين في الكشف، وبشرط أن يكون ذلك الشخص قد تلقى إشعاراً بالضريبة المقدرة عليه عـن تلك السنة إلا إذا أقيم الدليل على وجه يقنع المدير أن إهمال ذلك الشخص أو تخلفه عن تقديم كشف صحيح لم يكن مبعثه احتيالاً أو فعلاً أو إغفالاً مقصوداً، وفيما عدا المبـالغ الواجب ردها نتيجة الفصل في اعتراض أو استئناف أو تمييز، لأنه عنـدها يجـب رد المبلغ الزائد عن مبلغ الضريبة المقدرة والذي تم تحصيله من المكلف دون شرط أو قيد، ولقد أعطى المشرع لكل من لحقه إجحاف من جراء قرار أصدره مأمور التقدير بشـأن المبلغ الواجب رده الحق في استئناف ذلك القرار[292].

2. قرارات التقدير التي لا يجوز استئنافها:

بعد أن تناولنا القرارات التي يجوز استئنافها، نجد أن القانون قد أعطى مأمور التقدير أو المدير صلاحيات أخرى منها، إصدار إشعار إلى بعض المكلفين بتقديم كشوفات عن دخولهم، متضمنة المعلومات اللازمة التي يحتاجها مأمور التقدير للتوصل إلى مقدار الضريبة المستحقة، وهذا ما تناولته المواد (34، 35، 37، 42، 43، 44).

[291] صيام، وليد زكريا، حسام الدين مصطفى الخداش: **الضرائب ومحاسبتها**، المرجع السابق، ص (275) .

[292] انظر المادة (66) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

وهذه الأوامر والتعليمات لم يجز القانون للمكلف الاعتراض عليها أو عـدم تنفيـذها، كمـا أن القانون وفي المادة (26) أجاز لمأمور التقدير أن يصدر تعليمات متضمنة إيقاف أو تخفيض أو زيادة الضريبة التي يحق لأي شركة خصمها من حصص الأرباح التي تـدفعها إلـى حـاملي الأسهم، دون أن يكون للشركة حق في الاعتراض أو الاستئناف على قرار مأمور التقدير هـذا، والقرارات التي لا يجوز استئنافها هي:

1. قرار مأمور التقدير بقبول الكشف الذاتي وتقدير الضريبة المستحقة بناء علـى الكشـف المقدم من المكلف دون تعديل.

2. قرار مأمور التقدير بتعديل كشف التقدير وموافقة المكلف على هذا التعديل، حيث تقـدر الضريبة بناء على هذا التعديل.

3. قرار مأمور التقدير نتيجة النظر في اعتراض المكلف على التقدير، وموافقـة المكلـف على هذا القرار، حيث تم تعديل التقدير بناء على طلب المكلف وموافقة مأمور التقـدير أثناء نظر الاعتراض، وأساس عدم جواز استئناف مثل هذه القرارت أنها: إما أن تصدر بناء على إقرار المكلف والذي يعتبر حجة عليه، ولا يجوز له أن يرجع عنه لأن القاعدة تقول (من سعى لنقض ما تم من قبله فسعيه مردود عليه) ، وإما أنها تتم بموافقة كل من مأمور التقدير والمكلف وبالتالي فهي ملزمة للطرفين ولا يجوز لأحدهما الرجوع عنها.

وثمة نوع من القرارات التي أجاز القانون استئنافها أصلاً ولكن بشروط، فـإذا تخلفـت هـذه الشروط فإن القانون لا يجيز استئنافها ومنها:

1. قرار وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً بإعادة النظر في التقدير، القاضي بتخفيض الضريبة، "كل أمر أو تقدير ينطوي على تخفيض الضريبة بمقتضى هذه المادة لا يعتبر قابلاً للاستئناف وفقاً لأحكام المادة (57)[293].

[293] المادة (2/54) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

2. القرار الذي يصدره مأمور التقدير إلى من هم على وشك مغادرة البلاد بدفع الضريبة أو تقديم ضمانة كافية على دفعها، فإذا لم يلتزم من صدر بحقه هذا القرار وتم تحصيل هذه الضريبة وفقاً لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية فان المكلف الـذي تـم تحصـيل الضريبة منه على هذا الوجه، يفقد حقه في الاستئناف.

3. قرار مأمور التقدير المتعلق بالرديات، إذا كان المكلف المستحقة له هذه المبالغ قد تخلف عن تقديم كشف بشأنها أو أهمل في ذلك، أو قدرت عليه الضريبة بما يزيد على المبلـغ الذي بينه في كشفه فإنه يفقد حقه في الاستئناف.

4. كما أن قانون ضريبة الدخل[294] رفض أن يكون التقدير موضع طعن في حالة وجـود تباين بين تقدير قيمة الضريبة المستحقة، وإشعار الضريبة، أو بسبب وقوع خطأ يتعلـق باسم المكلف أو بوصف أي دخل خاضع للضريبة.

5. كما رفض فكرة إبطال مذكرة أو إشعار التقدير الصادر عن مأمور الضـريبة لمجـرد وجود نقص شكلي، أو لوجود خطأ، أو سهو، أو نقص فيها، وذلك حسب نـص المـادة (58) من قانون ضريبة الدخل[295].

وبالانتقال إلى مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، فان قرار التقدير الذي أجـاز المشـرع استئنافه، هو القرار الصادر عن لجنة الطعن بتقدير الضريبة المستحقة، دون موافقة المكلـف، وهذا القرار هو الذي يكون قابلاً للاستئناف لدى المحكمة المختصة، ونلاحظ هنـا أن المشـرع الفلسطيني، وفي المشروع قد حرم المكلف من حقه في الاستئناف في ثلاث حالات كان الأجدر بالمشرع عدم إسقاط حق الاستئناف فيها، الحالة الأولى وهي اعتبار المعاملة أنهـا وهميـة[296]،

---

[294] قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

[295] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (241) .

[296] انظر المادة (15) ، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، المقر بالقراءة الثانية ، سنة 2001.

والثانية قرار إعادة النظر في التقدير من قبل وزير المالية أو الموظف المنـاب مـن قبلـه[297]، والحالة الثالثة، القرار المتعلق بالرديات[298].

إن هذا الإسقاط فيه إجحاف بحق المكلف في اللجوء إلى المحكمة المختصة لإنصافه، لذلك يجدر بالمشرع تدارك هذا الخلل في قراءته الأخيرة للمشروع قبل إقراره، والنص على حق المكلـف في استئناف القرار الصادر باعتبار المعاملة أنها وهمية، كذلك القرار الصادر عن وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر بالتقدير والقرار المتعلق بالرديات.

---

[297] انظر المادة (26) ، من مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية، سنة 2001.

[298] انظر المادة (38) من مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية لسنة 2001.

المطلب الرابع

إجراءات الاستئناف المتبعة أمام المحكمة

سنعتمد في هذا المبحث على نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965 بحيث نتناول في هذا المطلب:

1. مدة تقديم الاستئناف.
2. رسم الاستئناف.
3. لائحة الاستئناف ومحتوياتها.
4. الأشخاص الذين يحق لهم الاستئناف.
5. توقيع لائحة الاستئناف من محامٍ.
6. إجراءات النظر في الدعوى.

1. مدة تقديم الاستئناف

حددت مدة الاستئناف التي يحق للمكلف فيها الطعن بالاستئناف استنادا لنظام أصـول اسـتئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، بخمسة عشر يوماً من تاريخ استلام المكلف إشعارا كتابيـاً مـن مأمور التقدير بتقدير الضريبة، في حال رفض مأمور التقدير تعديل التقـدير طبقـاً لمـا يـراه المكلف، أو من تاريخ استلامه الأمر الصادر عن وزير المالية أو الموظف المنـاب مـن قبلـه القاضي بزيادة الضريبة عما كانت عليه قبل إعادة النظر في التقدير[299]، " يترتب على كل مـن يرغب في استئناف أي قرار أو أمر قابل للاستئناف بمقتضى قانون ضريبة الدخل المعمول بـه أن يقدم لائحة استئنافية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبلغه القرار أو الأمر المستأنف "[300].

---

[299] عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، المرجع السابق، ص (178) .

[300] انظر المادة (3/أ) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

واعتمد النظام في احتساب مدة الاستئناف من تاريخ تبليغ القرار أو الأمر المستأنف، وهذا مـا يجعل التطرق للتبليغ وأحكامه، إثراء للبحث لا غنى عنه، حيث أن قانون ضريبة الدخل قد عالج موضوع التبليغ، ويقصد بالإشعار كما هو منصوص عليه في المـادة (52) مـن القـانون، أي إشعار يتعلق بالمكلف ويكون صادراً عن مأمور التقدير أو وزير المالية أو الموظف المناب من قبله، وقد حدد طرق التبليغ وحصرها بالطريقتين التاليتين:

1. تسليم التبليغ (الإشعار) إلى المكلف بالذات أي باليد، وهذه الحالة لا تثير أية مشكلة حيث يبدأ سريان مدة الطعن من ثاني يوم يستلم فيه المكلف التبليغ.

2. تبليغ المكلف عن طريق إرسال إشعار في البريد المسجل، إلى آخر عنـوان معـروف لمحل عمله أو إلى آخر عنوان خاص معروف له، وهنا تثور مشكلة احتساب مدة الطعن حيث عالجها القانون بأن قسم الإقامة إلى إقامة في الوطن وإقامة خارج الوطن، وأعطى لكل منها مدة معينة يبدأ بعدها سريان مدة الطعن، فالمكلف المقيم في الوطن فـي حـال تبليغه الإشعار بالبريد المسجل يعتبر الإشعار أنه بلغ بعد مرور مدة لا تزيد عن السـتة أيام من يوم إرساله في البريد، أي أن المشرع قدر أن الفترة التي قد يحتاجهـا البريـد ليصل إلى أي مكان داخل الوطن لا تتجاوز الستة أيام بعدها يبدأ احتساب مدة الطعـن، أما إذا كان المكلف غير مقيم في الوطن فيأخذ بعين الاعتبار المدة التي قـد يسـتغرقها وصول البريد إلى الجهة المرسل إليها حيث يتم بعدها احتساب مدة الطعن[301].

ويكفي لإثبات أن التبليغ قد تم بالوجه القانوني وأن المكلف قد بلغ، أن يكون الإشعار قد عنـون وأرسل في البريد على الوجه الصحيح، ويعتبر كل إشعار بمقتضى ذلك أنه سلم حسب الأصول إلى الشخص المعنون له فيما لو رفض ذلك الشخص أن يتسلمه، وإذا قـام وكيـل المكلـف أو محاميه أو العامل عنده أو أحد أفراد أسرته باستلام الإشعار يعتبر أن المكلف قد استلم الإشعار.

[301] انظر المادة (1/55) من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) ، لسنة 1964.

2. رسم الاستئناف

يجب على المستأنف أن يدفع عند تقديمه لائحة الاستئناف، رسماً قدره 2% من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة عليه ومقدار الضريبة الذي يسلم به، على أن لا يقل هذا الرسم عن دينـارين ولا يزيد عن 100 دينار، ويدفع الرسم كاملاً عن مبلغ الضريبة المقدرة، إذا لم يسلم المسـتأنف بأي جزء منها وبغض النظر عن أي خصم أو تقاص[302].

3. لائحة الاستئناف ومحتوياتها:

يجب على المكلف الذي يرغب في الاستئناف أن يقدم لائحة استئنافه خـلال المـدة القانونيـة، والأصل أن يتم تقديم اللائحة إلى المحكمة المختصة (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل).

ويجوز تقديم اللائحة بواسطة رئيس محكمة الاستئناف أو رئيس محكمة البداية النظاميتين التـي يقيم المستأنف في منطقة اختصاص أي منهما[303]، ويتم أيضاً دفع رسوم الاستئناف إلى صندوق المحكمة التي قدمت اللائحة بواسطتها، والسؤال الذي يثور هنا، هل يجوز تقديم طلب تمديد مدة الاستئناف أو طلب عدم دفع الرسوم إلى أحد هاتين المحكمتين النظاميتين سـالفتي الـذكر؟ إن المحكمة المختصة بالتمديد هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وبالتالي فطلـب التمديـد يجب أن يقدم إليها وكذلك تقديم طلب عدم دفع الرسوم يتم إليها.

ويجب أن تشتمل لائحة الاستئناف على مجموعة من العناصرحددتها المادة (5/أ) مـن النظـام وتشمل ما يلي:

1. اسم المستأنف وشهرته ومهنته ومحل إقامته وعنوان التبليغ.
2. اسم المستأنف عليه ووظيفته وعنوان التبليغ.

---

[302] انظر المادة (4/أ،ب) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

[303] الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل في الأردن**، زهران للنشر والتوزيع، ص (264) .

وبما أن المستأنف عليه في القضايا الضريبية هو مصدر قرار التقدير، أي لا يكون بصفته الشخصية وإنما بصفته الوظيفية (مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله) لذلك فان عدم ذكر اسم المستأنف عليه لا يجعل اللائحة غير قانونية، " إن عدم ذكر اسم المستأنف عليه واسم المحكمة التي يستأنف إليها قرار ضريبة الدخل في الوكالة لا يجعلها غير قانونية ولا يتضمن أية جهالة، ذلك لأنه ورد فيها تفويض الوكيل بتقديم الاستئناف، وهذا يفيد وجوب تقديمه إلى محكمة الاستئناف المختصة، ولأن القانون قد نص على أن الاستئناف يقدم ضد سلطة ضريبة الدخل التي تصدر القرار"[304].

وبالرغم من أن محكمة التمييز أقرت أن عدم ذكر اسم المستأنف عليه لا يؤدي إلى عدم قانونية الاستئناف، إلا أنه يجب أن يكون الاستئناف ضد من أصدر قرار التقدير، فإذا كان قرار تقدير ضريبة الدخل صادر عن مأمور التقدير، فان المستأنف عليه هو مأمور التقدير، ولا يجوز أن يستأنف المكلف ضد الوزير أو الموظف المفوض من قبله، وإذا كان قرار التقدير المستأنف، صادر عن الوزير أو الموظف المفوض من قبله، فلا يجوز أن يكون المستأنف عليه هو مأمور التقدير، لأن ذلك يؤدي إلى بطلان الاستئناف، " إن المادة (2/57) من قانون ضريبة الدخل تعتبر الشخص الذي صدر قرار أو أمر التقدير عنه مستأنفاً عليه، لذلك فإذا قدم المكلف استئنافه ضد الموظف المناب فان الاستئناف يكون باطلاً لكونه مقدماً على غير الخصم الحقيقي"[305].

إلا أن محكمة التمييز قد عدلت عن حكمها هذا " إن التشريعات التي تعالج إجراءات استئناف قرارات التقدير سواء صدرت عن مأمور التقدير أو عن الوزير أو عن الموظف المناب عنه هي نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل والمادة (57) من قانون ضريبة الدخل والمادة (220) من قانون أصول المحاكمات الحقوقية، وحيث أن هذه التشريعات نصت على الحالات التي يترتب عليها بطلان لائحة الاستئناف دون أن يكون الخطأ في اسم المستأنف عليه منها، وبناء على ذلك فان الحكم الصادر عن محكمة استئناف ضريبة الدخل القاضي برد

---

304 تمييز حقوق، رقم (65/308) ، ص (1570) ، سنة 1965.

305 تمييز حقوق، رقم (76/100) ، ص (1865) ، سنة 1965.

الاستئناف شكلاً بحجة أنه مقدم ضد مأمور التقدير كمستأنف عليه مع أن القرار المطعون فيه صادر عن الموظف المناب من وزير المالية في غير محله"[306].

3. رقم وتاريخ إشعار التقدير لضريبة الدخل المقدرة عليه وسنة التقدير المستأنفة.

وأهمية ذلك تكمن بأن القانون رقم (25) لسنة 1964 قد أوجب تقديم لائحة استئناف مستقلة عن كل سنة تقدير، وذلك لبحثها وتحديد السنة موضوع الاستئناف للنظر في طلبات المستأنف وتدقيقها بوضوح ويسر، " إذا كانت لائحة الاستئناف التي قدمتها الشركة المكلفة تنحصر بالضريبة المستحقة عن سنة التقدير 1978 فقط، فلا يجوز النظر في التقدير المتعلق بسنة التقدير 1977 حتى لو تعرضت المستأنفة في أسباب استئنافها للتقدير المتعلق بهذه السنة لأن المادة (3/57/أ) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964 توجب أن تستأنف الضريبة عن كل سنة تقدير بلائحة مستقلة "[307].

4. تاريخ تبلغه إشعار القرار أو الأمر المستأنف.

وأهمية ذلك تكمن في معرفة أن الاستئناف قد قدم في المدة القانونية للاستئناف، لأنه وكما بينا سابقاً فان المدة القانونية للاستئناف تبدأ من تاريخ تبليغ الإشعار، ولكن هل يجوز للمكلف تقديم الاستئناف قبل تبلغه إشعار التقدير كما هو الحال في مرحلة الطعن الإداري، "----من الجائز قانوناً تقديم الاعتراض قبل تبليغ إشعار التقدير"[308].

وبالرغم من أن محكمة التمييز الأردنية لم تتعرض في أحكامها إلى جواز تقديم الإستئناف قبل تسلم إشعار التبليغ، إلا أنني أرى أنه من الأولى أيضاً جواز ذلك في مرحلة الاستئناف، لأن ذلك لا يضر بمصلحة المكلف ولا بمصلحة الإدارة الضريبية.

5. مبلغ ضريبة الدخل المقدرة عليه بالقرار أو الأمر المستأنف.

---

[306] تمييز حقوق، رقم (88/393) ، ص (998) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.
[307] تمييز حقوق، رقم (81/647) ، ص (641) ، لسنة 1982.
[308] تمييز حقوق، رقم (72/116) ، ص (701) ، سنة 1972.

حيث يجب أن يبين المستأنف في لائحة الاستئناف مبلغ ضريبة الدخل الذي تم تقديره عليه، والفائدة من ذلك تكمن في أن رسوم الاستئناف يتم تحديدها بنسبة مئوية من الفرق بين مقدار الضريبة المقدرة في قرار التقدير ومقدار الضريبة التي يسلم بها المستأنف، كما أن قابلية الحكم الاستئنافي للتمييز تتوقف على قيمة الضريبة المقدرة [309].

6. أسباب استئناف المستأنف مذكورة بإيجاز في فقرات مستقلة مرقمة.

وأهمية ذلك، أنه لا يجوز للمكلف إثارة أي موضوع أمام محكمة الاستئناف لم تتضمنه لائحة الاستئناف، ما لم يكن متعلقاً بالنظام العام، كما لا يجوز إثارة أو إثبات أية وقائع أمام محكمة الاستئناف لم يدع بها أمام مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض، "لا يجوز للمكلف إثبات أية وقائع أمام محكمة الاستئناف لم يدع بها أمام مأمور التقدير الصادر عنه القرار المستأنف عملاً بالمادة (6/57) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1964 "[310]، و"إذا لم تثر واقعة أمام مصدر القرار– مأمور التقدير– فلا يجوز إثارتها لأول مرة أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل"[311].

ويستطيع المستأنف أن يضيف إلى لائحة الاستئناف أسباباً لم يوردها في لائحة الاستئناف إذا قبلت المحكمة ذلك، وبما لا يتعارض مع عدم إثارة أسباب لم يعرضها ابتداء على من أصدر القرار المستأنف، " لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل عملاً بالمادة (222) من قانون أصول المحاكمات المدنية أن تسمح للمستأنف أن يقدم أثناء المرافعة أسباباً لم يذكرها في لائحة الاستئناف "[312].

وأجاز نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل للمحكمة أن تسمح بتعديل أسباب الاستئناف المبينة في لائحة الاستئناف بعد سماع الطرفين حول هذا التعديل.[313] .

---

[309] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (202).

[310] تمييز حقوق، رقم (67/346) ، ص (56) ، لسنة 1968.

[311] تمييز حقوق، رقم (70/198) ، ص (604) ، سنة 1970.

[312] تمييز حقوق، رقم (78/449) ، ص (737) ، سنة 1979.

[313] أنظر المادة (7/هـ) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 1965.

7. المبلغ الذي يسلم به المستأنف من الضريبة المقدرة عليه.

وفائدة ذلك في تحديد رسوم الاستئناف واجبة الدفع ومن يتحمل هذه الرسوم حيث يتم احتساب هذه الرسوم ب 2% من الفرق بين المبلغ الذي يسلم به المستأنف ومبلغ الضريبة المقدرة عليه، وتحديد من يتحمل الرسوم هذه عند إصدار الحكم، متوقفة على مدى تطابق أو مخالفة الحكم لهذا المبلغ.

بالإضافة إلى أن المحكمة لا تملك أن تحكم بأقل مما أقر به المكلف في لائحة استئنافه، " لا يجوز أن يقل الدخل المقدر بواسطة المحكمة عن الدخل الذي أقر به المكلف على اعتبار أن المكلف ملزم بإقراره عملاً بالمادة (50) من قانون البينات "[314].

ولم يشترط نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل أن تتضمن لائحة الاستئناف إيصالاً بدفع مبلغ الضريبة الذي يسلم به المستأنف، وبالتالي لم يرتب رد الاستئناف شكلاً إذا لم يورد المستأنف بياناً يثبت أنه قام بدفع ذلك المبلغ، بالرغم من أن قانون ضريبة الدخل قد أوجب على المكلف أن يدفع 50% من مقدار الضريبة المقدرة نهائياً أو من مقدار الضريبة المستحقة إذا لم يكن هناك ضريبة نهائية، أو المبلغ غير المختلف عليه من الضريبة أيهما أكثر، وذلك في حالة الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز.

وقد تدارك المشرع الأردني وفي قانون ضريبة الدخل اللاحق هذا الأمر، فأورد حكماً في مواده يفيد أن على المكلف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه إيصالاً بدفعه أو بدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المحدد[315].

وقد ثار الخلاف حول تحديد المبلغ واجب الدفع والذي يسلم به المكلف، فهل ينصرف إلى المبلغ الذي أورده في كشفه الذاتي، باعتبار أن هذا الإقرار ملزم للمكلف، أم يجوز للمكلف أن يعدل عن هذا المبلغ ويسلم بمبلغ أقل منه؟ وذهبت محكمة التمييز الأردنية وفي حكم صادر عنها إلى

---

[314] تمييز حقوق، رقم (73/328) ، ص (381) ، سنة 1974.

[315] انظر المادة (34/ج/2) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (57) ، لسنة 1985.

عدم إلزام المكلف بالمبلغ الذي أقر به في كشفه الذاتي، " لدى الإطلاع على المـادة (34/ج/2) من قانون ضريبة الدخل وجدنا نصها (على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الـذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة وأن يقدم إلى المحكمة مع لائحة استئنافه إيصالاً بدفعه أو بدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه ويرد الاستئناف إذا لم يدفع المبلغ المحـدد في هذه الفقرة على ذلك الوجه) ويستفاد من هذا النص أنه خطاب للمستأنف يطالبه بأن يقوم بما يلي: 1. أن يبين المبلغ الذي يسلم به من الضريبة في لائحة استئنافه 2. أن يدفع هذا المبلغ، أو يدفع المبلغ الذي وافق المدير على استيفائه، وبما أن القانون قد عني في المرحلة الاستئنافية بما يجب أن تشتمل عليه لائحة الاستئناف، وما يرفق بها حتى يكون الاستئناف مقبولاً، ولمـا لـم يتعرض القانون في هذه الفقرة إلى الكشف الذي يقدمه المكلف لبيان التفصيلات المتعلقة بدخلـه الخاضع للضريبة، وبما أن الضمير بكلمة "يدفعه" الواردة في المادة المشار إليها أنفاً يعود على المبلغ الذي يسلم المكلف به معداً في لائحة الاستئناف، فإن ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف من أن على المستأنف أن يدفع المبلغ الذي بينه في الكشف المذكور هو من قبيل إضافة حكم للقانون وهو أمر يعود للسلطة التشريعية. قد يتبادر إلى الذهن ما حكم الإقرار الوارد فـي الكشـف ؟ فالجواب على ذلك إنه كأي إقرار صادر فهو ملزم للمقر وفق القواعد والأسس المبينة في الباب السابع من قانون البينات، وتبحث فيه محكمة الاستئناف خلال البحث في موضـوع الاسـتئناف وليس كشرط لقبول الاستئناف شكلاً. وبما أن محكمة الاستئناف لم تتبع حكـم الـنقض وكـان إصرارها مخالفاً للقانون لذا قررت أكثرية الهيئة العامة نقض حكمها وإعادة الدعوى إليها لتمتثل لحكم النقض عملاً بالمادة 253 من قانون أصول المحاكمات الحقوقية "[316].

إن المقصود بأحكام المادة (34/ج/2) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1982 مـن أن على المستأنف أن يبين في لائحة استئنافه المبلغ الذي يسلم به من الضريبة المقدرة عليه عن كل سنة، المبلغ الذي يسلم به بموجب الكشف المنصوص عليه بأحكـام المـادتين (26 و27) مـن القانون المذكور، والقول بغير ذلك يجعل ما جاءت به أحكام المادة (34/ج/2) السالفة الذكر من قبيل اللغو، إذ أن المستأنف هو الذي يحدد المبلغ الذي يريده وقد يختار عدم التسليم بأي مبلـغ

---

[316] تمييز حقوق، رقم (87/374) هـ ع ، ص (1560) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

وبالتالي يتهرب من دفع الضريبة المستحقة التي أقر بها هو نفسه، هذا بالإضافة إلى أن ما ذهبت إليه محكمة التمييز الموقرة لا يتفق وقاعدة (من سعى إلى نقض ما تم من قبله فسعيه مردود عليه)[317].

8. ما يطلبه المستأنف في استئنافه.

يجب أن تتضمن لائحة الاستئناف طلبات المستأنف، و أن تكون واضحة محددة، ويترتب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل النظر في جميع طلبات المستأنف، ولا يجوز لها تجزئة هذه الطلبات، بأن تعيد جزءاً من الدعوى إلى المستأنف عليه وتبقي جزءاً منها بيدها، بل يجب عليها أن تنظر أولاً في جميع هذه الطلبات، ثم لها أن تعيد القضية إلى المستأنف عليه لإعادة التقدير بناء على التعليمات التي تراها، " يتوجب على محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أن تنظر في جميع طلبات المستأنف وتفصل بها"[318]، ويجب على المكلف عند إبداء طلباته في لائحة استئنافه أن يلتزم بعدم إثارة أي طلب لأول مره أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ما دام أنه لم يثر هذا الطلب أمام من أصدر القرار المستأنف، كما يجب على المكلف أن يراعي عند إبداء طلباته أن تكون هذه الطلبات مما يدخل في اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، "----- لا يجوز للمكلف أن يثير أي طلب أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل لأول مرة ما دام أنه لم يثر هذا الطلب أمام الموظف المناب عملاً بالمادة (7/د) من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، إن محكمة استئناف ضريبة الدخل غير مختصة لنظر الطلب بإعادة الرسوم الزائدة عن الرسم المقرر أثناء رؤية دعوى الضريبة، ويتوجب على المدعي بالرسوم الزائدة إقامة دعوى على الخزينة لاستردادها "[319].

هذا ما يجب أن تتضمنه لائحة الاستئناف وذلك استناداً للمادة " (5/أ) " من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، و هناك بعض النقاط التي يجب بحثها قبل الانتهاء من لائحة الاستئناف لأهميتها وهي:

---

[317] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (200).

[318] تمييز حقوق، رقم (71/61) ، ص (644) ، سنة 1971.

[319] تمييز حقوق، رقم (71/61) ، ص (1002) ، سنة 1972.

- تحفظ المكلف بإثارة أي نقطة غير مذكورة في لائحة الاستئناف.

قد يورد المكلف وفي البند المتعلق بأسباب استئنافه نقطة مفادها، أنه يحتفظ بحقه في إثـارة أي نقطة أو سبب أو طلب لم يضمنه في لائحة استئنافه، فما الحكم هنا، وكيف تتعامـل المحكمـة المختصة مع هذا الأمر؟!، إن تضمين لائحة الاستئناف هذا البند هو في مصلحة المكلف، حيـث يحتفظ بحقه في إثارة أي سبب آخر بعد إطلاعه على ملف التقدير، وهل يجوز أن يطرح سبباً لم تتم إثارته أمام المستأنف عليه في مرحلة الاعتراض الإداري، أي أن تكون إثارته أمام المحكمة المختصة لأول مرة، وباستعراض أحكام محكمة التمييز الأردنية المتعاقبة، فإننا نجد أنه لا يجوز للمكلف إبداء أية أسباب أو إثارة أية وقائع لم تطرح على المستأنف عليه في مرحلة الاعتراض، وهذا ثابت في أحكام محكمة التمييز الأردنية استناداً لنص المادة " (7/د) مـن نظـام أصـول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، أي أن تحفظ المكلف بإثارة أية أسباب أخرى، لا ينصرف إلى أسباب ووقائع جديدة لم يتم إثارتها قبلاً أمام المستأنف عليه، وإنما هذا التحفظ فقط ينصرف إلى الأسباب التي لم يوردها في لائحة استئنافه، وكان قد ذكرها وأثارها في مرحلة الاعتـراض الإداري أمام المستأنف عليه، وأما بالنسبة لموقف محكمة التمييز من ذلك، فقد كان لها موقفـان مختلفان، فبحكم لها بينت أن تحفظ المكلف بإثارة أية أسباب أخرى لا يغير شيئاً، وبالتالي لا يفيد إلا إذا كان السبب متعلقاً بالنظام العام، "لا يقبل من المكلف إثارة موضـوع البضـائع المتبقيـة القديمة لفوات موديلها كل موسم أمام محكمة الاستئناف إذا لم يذكر هـذا السـبب فـي لائحـة استئنافه، ولا يغير من الوضع شيئاً مجرد قوله في لائحة الاستئناف بأنه يحتفظ لنفسه بحق إثارة أسباب أخرى غير التي ذكرها فيها، إذ أن القانون قد أوجب بيان أسباب الاستئناف فـي لائحـة الاستئناف وضمن المدة القانونية، ولم يجز قبول أسباب خلافها ما لـم تكـن متعلقـة بالنظـام العام"[320].

أما في حكم آخر لمحكمة التمييز الأردنية، فلم تشترط أن يكون السبب متعلقاً بالنظام العام حتى تمكن إثارته إذا لم تتضمنه لائحة الاستئناف، واشترط المكلف في لائحة استئنافه حقه بإثارتـه، "إذا ذكر المكلف في لائحة استئنافه بأنه يحتفظ بإثارة أي نقطة لم يثرها في لائحته الاسـتئنافية

[320] تمييز حقوق،رقم (73/145) ، ص (1047) ، سنة 1973.

لحين إطلاعه على تقدير مأمور التقدير، وأضاف أنه ينكر جميع الأمور الواقعية والقانونية التي قررها مأمور التقدير، فإن هذا التحفظ يمنحه حق إثارة موضوع مصادر دخله الأخرى التي لـم يفسح له المجال لبسطها"[321]، فحكمها هذا لم يحدد أن يكون السبب متعلقاً بالنظام العـام لجـواز إثارته.

وترى الباحثة أنه يجب أن يمنح المشرع المكلف الحق بإثارة أي سبب جديد لم تتضمنه لائحـة الاستئناف حتى لو لم يحتفظ بحقه في إثارة ذلك إذا كان الأمر يتعلق بالنظام العام، ويقتصر حقه بإثارة الأسباب الأخرى والغير متعلقة بالنظام العام بمدى تضمينه ذلك في لائحة اسـتئنافه، أي أن يحتفظ في لائحة الاستئناف بحقه في إثارة الأسباب الأخرى وغير المتعلقة بالنظام العام.

- عدم دفع الرسوم.

لقد أوجب النظام على المستأنف، أن يدفع عند تقديمه لائحة الاستئناف، رسم الاستئناف، وعالج موضوع تأجيل دفع الرسوم وتقديم اللائحة دون دفع الرسوم المقررة، ويفهم مـن هـذا أنـه لا يجوز للمستأنف أن يقدم لائحة الاستئناف دون دفع الرسوم إلا إذا حصل على موافقة المحكمـة المختصة بذلك، لذا فإن لائحة الاستئناف المقدمة دون دفع الرسم أو الموافقة على عـدم دفعـه وتأجيله توجب رد الاستئناف شكلاً[322].

- عدم دفع الضريبة المستحقة " المسلم بها".

أوجب قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964على المكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه إشعار التقدير، وإذا لم يبلغ المكلف إشعار التقدير قبل 1حزيران في أي سنة من سني التقدير، أو إذا تبلغ الإشعار قبل ذلك، ولكنه قدم اعتراضاً أو اسـتئنافاً أو تمييزاً، فإنه يترتب عليه أن يدفع 50% من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً أو من مقدار الضـريبة المستحقة، إذا لم يكن هناك ضريبة مقدرة نهائياً.

---

[321] تمييز حقوق، رقم (73/234) ، ص (1020) ، سنة 1974.

[322] انظر المادة (4/أ،ج) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

وقد بين القانون الأصول الواجب إتباعها بالنسبة لدفع الضريبة المستحقة في الأحوال التي يقع فيها الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز، حيث يتم تأجيل تحصيل رصيد الضريبة الذي يزيد على مبلغ 50% من الضريبة المقدرة نهائياً أو المستحقة، حتى يتم الفصل في ذلك الاعتراض أو الاستئناف أو التمييز، وألزمت المادة نفسها مأمور التقدير أن يحصل الجزء غير المختلف عليه من الضريبة، إذا زاد عن مبلغ 50% من الضريبة المقدرة نهائياً أو المستحقة، وبعبارة أخرى فالمكلف ملزم بدفع 50% من الضريبة المقدرة نهائياً أو المستحقة إذا لم تكن هناك ضريبة مقدرة نهائياً، أو مبلغ الضريبة الذي يسلم به المكلف أيهما أكثر، ويجب على المكلف أن يدفع هذا المبلغ قبل تقديم الاستئناف وإلا تعرض لرد الاستئناف[323]، إلا أن النظام لم يورد في مواده نصاً يلزم المكلف بإرفاق وصل دفع الضريبة الملزم بدفعها أثناء تقديم اللائحة الاستئنافية أو ما يثبت أنه دفعها استناداً للقانون.

وترى الباحثة أن ذلك لا يحتاج إلى نص لأنه ثابت بنص القانون، ولأن القاعدة التي يجب إعمالها بخصوص الضرائب هي قاعدة الدفع أولاً فالمعارضة.

وقد ألزمت محكمة التمييز، المحكمة المختصة أن تبحث بموضوع دفع الضريبة المسلم بها قبل أن تقرر قبول الدعوى" تستنفذ محكمة استئناف ضريبة الدخل ولايتها بعد قبولها للاستئناف شكلاً بخصوص المدة ودفع الضريبة المسلم بها"[324].

ولا تملك المحكمة المختصة بعد قبول الدعوى شكلاً أن تقرر رد الدعوى لعدم دفع الرسوم، ولا يجوز للمستأنف عليه أن يتمسك بعدم دفع الضريبة الواجبة الدفع بعد أن تقرر المحكمة قبول الدعوى شكلاً.

---

[323] انظر المادة (62) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

[324] تمييز حقوق، رقم (87/374) هـ ع ، ص (1580) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1987.

4. الأشخاص الذين يحق لهم الاستئناف.

القرارات التي تستأنف أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، هي في الحقيقة قرارات صادرة عن مأمور تقدير ضريبة الدخل، أو مدير عام ضريبة الدخل، أو الوزير أو الموظف المفوض من قبله.

وتصدر هذه القرارات في مواجهة المكلف، والمكلف وحده هو صاحب الحق في تقديم الاستئناف، أما المقدر أو وزير المالية أو الموظف المفوض من قبله خطياً فلا يحق له الطعن في قرار التقدير باعتباره مصدر القرار[325].

فصاحب المصلحة في استئناف هذه القرارات هو المكلف فيما إذا وجد أن مثل هذه القرارات فيها إجحاف بحقه، كما أنه لا يعقل أو يتصور أن تكون الجهة التي أصدرت القرار، هي الجهة التي تستأنف القرار.

ووجود مصلحة في من يستأنف القرار هو من المبادئ العامة في أصول المحاكمات المدنية " لا تقبل دعوى أو طلب أو دفع أو طعن لا يكون لصاحبه مصلحة قائمة فيه يقرها القانون"[326].

إن قصر الاستئناف على المكلف، فيه استقرار نسبي لقرارات التقدير، خاصة وأن الإدارة الضريبية تملك مراجعة وتدقيق قراراتها في مرحلة الاعتراض الذي أوجبه القانون كشرط للطعن القضائي.

كما أن القانون أعطى الإدارة الضريبية صلاحية أن تقرر مبلغ الضريبة الذي تراه مناسباً دون موافقة المكلف، سواء في مرحلة التقدير الأولي، أو مرحلة الاعتراض، وهذا القرار الذي يصدر عن الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة دون موافقة المكلف على مقدارها، يكون محل الاستئناف فقط.

---

[325] خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، المرجع السابق، ص (334).

[326] المادة (3) ، من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني، رقم (2) ، لسنة 2001.

وهذا ما هو معمول به في الأردن، حيث أعطي حق الاستئناف للمكلف فقط أو من يمثله، أما جهة الإدارة الضريبية فلا تملك استئناف قرارها إلى المحكمة المختصة، وهذا عكس ما هو مطبق في جمهورية مصر العربية، حيث منحت حق الاستئناف على قرارات التقدير لكل من المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء.

وتتفق الباحثة مع اتجاه المشرع الذي قصر الاستئناف على المكلف وذلك لعدة أسباب منها:

1. إن قرار تقدير الضريبة، يصدر عن جهة الإدارة، ولا يعقل أن تقوم الإدارة بالطعن على ما تم من قبلها.

2. إن القانون اشترط الطعن الإداري قبل اللجوء إلى مرحلة الاستئناف، وتملك جهة الإدارة الضريبية مراجعة قراراتها أثناء نظر الاعتراض، وتعديل قرار التقدير الأولي، حيث أعطى القانون لمأمور التقدير صلاحية إقرار التقدير أو تخفيضه أو زيادته أو إلغائه أثناء نظر الاعتراض.

إن حق الاستئناف ينحصر في الشخص الذي جرى بحقه التقدير وفرضت الضريبة عليه، وكذلك يشمل الممثلين والحراس القضائيين والأوصياء والممثلين الشخصيين والقانونيين والقيمين المشتركين بالتضامن والأفراد والمصفين والقيمين على طوابق الإفلاس، والمتولين إدارة أي ملك أو مشروع نيابة عن فاقد الأهلية، والشخص الممثل أو القيم أو الوصي أو الوكيل أو العميل التجاري أو فرع الشركة لمن كان غير مقيم، وأخيراً مدراء الشركات الذين لهم حق التقاضي ورفع الاستئناف[327].

وبهذا يكون الحق بالاستئناف للمكلف فقط دون الإدارة الضريبية، والمكلف قد يكون شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً.

ولا تعامل الشركات العادية المقيمة على أنها المكلف، وإنما كل شريك فيها هو مكلف بشخصه، لذلك يتعين على كل شريك في الشركة العادية أن يتقدم بلائحة استئناف مستقلة، ولا يحق لهم أن

---

[327] عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، المرجع السابق، ص (178) .

يقدموا الاستئناف باسم الشركة العادية المقيمة باعتبارها غير مكلفة في ظـل قـوانين ضـريبة الدخل السارية المفعول، وإنما يتم توزيع الدخل المتحقق على الشركاء فيها ومحاسبتهم عن هذا الدخل كل على حدة، أما الشركة العادية غير المقيمة فيتم تقديم الاستئناف باسمها حيث اعتـرف لها القانون بالشخصية الاعتبارية كما هو في الشركات المساهمة.

5. توقيع لائحة الاستئناف من محامٍ.

حدد نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965 وفي المـادة (5) بأنه ينبغي أن توقع لائحة الاستئناف من المستأنف بالذات أو من محاميه، ويشترط في دعـوى الاستئناف التي تزيد قيمتها عن 500 دينار أن يرفعها محامٍ أستاذ، وإذا قدمت من قبل المكلـف مثل هذه الدعوى فيتوجب عدم قبول لائحة الاستئناف عملاً بأحكام المادة (34) من قانون نقابـة المحامين النظاميين رقم (11) لسنة1966[328]، " إذا قدمت لائحة استئناف ضريبة دخل بـدعوى تزيد قيمتها عن 500 دينار دون أن تكون موقعة من محامٍ أستاذ فيتوجب عـدم قبـول لائحـة الاستئناف عملاً بالمادة (34) من قانون المحامين النظاميين رقم (11) لسـنة 1966"[329]، وقـد اعتبرت محكمة التمييز وفي حكم آخر لها أن اللائحة قانونية بالرغم من كونها غير موقعة مـن محامٍ أستاذ ما دامت مقدمة من قبله ودفع رسم إبرازها حيث جاء في هذا القرار" إن المقصـود من المادة (2/41) من قانون نقابة المحامين رقم (11) لسنة 1972 هو أن تكون اللائحة معـدة من محامٍ لأن الأصول قد وضعت ضماناً للعدل، ولم يكن القصد ضياع الحق بتطبيـق المعنـى الحرفي للقانون، وعليه فتعتبر لائحة الاستئناف بالرغم من أنها غير موقعة من أحد المحامين ما دام أن الذي قدم لائحة الاستئناف ودفع رسمها هو محامٍ، (تمييز حقوق رقـم 86/564، مجلـة نقابة المحامين، صفحة 1510 عدد 11،12 سنة 34)[330].

وتقوم المحكمة المختصة بالحكم بأتعاب المحاماة عند البت في الـدعوى، وذلـك مـع حكمهـا بالرسوم والمصاريف استناداً لنظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل "يحكم بالرسوم

---

[328] عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، المرجع السابق، ص (180).

[329] تمييز حقوق، رقم (64/107) ، ص (635) ، سنة 1967.

[330] فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً**، المرجع السابق، ص (199).

والمصاريف وأتعاب المحاماة عند البت في الدعوى وفق نظام رسوم استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل"[331].

6. إجراءات النظر في الدعوى.

بعد أن يتقدم المستأنف بدعواه ويقوم بقيدها لدى ديوان المحكمة، يتم تحديد موعد للنظر في الدعوى، ويبلغ الطرفان- المستأنف والمستأنف عليه- بذلك الموعد.

وفي حالة حضور الطرفين فإن المحكمة تتحقق من توافر الشروط الشكلية في الدعوى، كالتثبت من التوكيل الصحيح من قبل المستأنف لوكيله، ودفع رسوم الاستئناف، وتقديم الاستئناف ضمن المدة القانونية، وهذه الشروط تعتبر من النظام العام، يجوز للمستأنف عليه أن يثيرها في أية مرحلة من مراحل الدعوى، كما يجوز للمحكمة أن تثيرها من تلقاء نفسها، إلا أن محكمة التمييز الأردنية قضت بأن على محكمة الاستئناف أن تتحقق من مدة الاستئناف ودفع المبلغ المستحق في البداية، وإذا ما قررت السير في إجراءات الدعوى، فإنه لا يجوز لها أن تبحث مسألة المدة القانونية أو دفع المبلغ المستحق، "تستنفذ محكمة استئناف ضريبة الدخل ولايتها بعد قبولها للاستئناف شكلاً بخصوص المدة ودفع الضريبة المسلم بها"[332].

وإذا ما وجدت المحكمة بأن الدعوى مستوفية للشروط الشكلية فإنها تقرر قبولها شكلاً، وفي الأعم الأغلب فإن وكيل المستأنف يطلب إمهاله لمباحثة الجهة المعنية بضريبة الدخل في محاولة منه للتوصل إلى مصالحة مع المستأنف عليه، ولا يعترض في العادة ممثل المستأنف عليه على هذه المباحثة والتأجيل لهذه الغاية، وقد تقوم المحكمة نفسها بعرض إنهاء القضية على الطرفين مصالحة، وفي الغالب يستجيب الطرفان لذلك، ويحدد موعد آخر من أجل التوصل إلى تسوية بشأن القضية المعروضة، وعند ذلك يعقد الطرفان جلسة أو أكثر للتوصل إلى مصالحة، فإذا ما تم الاتفاق على ذلك فإن تلك التسوية تعرض على المحكمة في الموعد المحدد، ويتم تسجيلها والتوقيع عليها وصدور قرار من المحكمة بها.

---

[331] تمييز حقوق، رقم (87/680) ، ص (966) ، من مجلة نقابة المحامين، لسنة 1989.

[332] تمييز حقوق، رقم (87/374) ص (1580) ، من مجلة نقابة النحامين، لسنة 1987.

وبالرغم من أن عرض النزاع للتصالح- سواء من قبل أطراف الخصومة أو من قبل المحكمة- هو ما جرى عليه العمل لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، إلا أن الباحثة لا نجد له سنداً قانونياً في قانون ضريبة الدخل، وإنما يستند إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية، وهو ما يعرف بإسقاط الاستئناف مؤقتاً، والذي تعرضنا له سابقاً عند حديثنا عن إسقاط الدعوى ووقفها.

والباحثة لا تؤيد ما جرى العمل عليه لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل من عرض المنازعة للتصالح، وذلك لعدة أسباب منها: إن قانون ضريبة الدخل قانون خاص نص على إجراءات معينة للتقاضي، ليس منها عرض المنازعة للتصالح.

واشتراط قانون ضريبة الدخل لجوء المكلف للطعن الإداري قبل التوجه إلى المحكمة، يعطي الفرصة للتوصل إلى المصالحة لو كان ذلك بالإمكان، إن ذلك يؤدي إلى إطالة أمد النزاع الذي يجب أن تتصف إجراءاته بالسرعة التي تعتبر خاصية من خصائصه، ولو أراد المشرع عرض المنازعة للتصالح لنص على ذلك صراحة، كما فعل المشرع الأردني في القانون المعدل، فقد نص على حل بعض قضايا استئناف وتمييز ضريبة الدخل لدى المحاكم المختصة مصالحة، وذلك قبل صدور الحكم القطعي بها، وعلى المحكمة في هذه الحالة تصديق هذه المصالحة، واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها[333].

وفي حالة عدم التوصل إلى مصالحة يتم إبراز ملف التقدير المتعلق بالدعوى كبينة من قبل المستأنف عليه، بناء على طلب المحكمة، وتطلب المحكمة من المستأنف تقديم بيناته إلى أن ينتهي من تقديم هذه البينات.

ويعترض المستأنف عليه على أية بينة فردية أو غير قانونية في كل فرصة تسنح له بذلك، ثم يقوم بتقديم بيناته هو الآخر، وغالباً ما تقتصر البينات المقدمة من قبل المستأنف عليه على ملف

---

[333] أنظر المادة (2/34) ، من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

التقدير، وإذا قدم بينة جديدة، غير ماف التقدير يجوز للمستأنف أن يقدم بينة داحضة لهذه البينـة ثم يقدم كل منهما مرافعته، وعلى ضوء ذلك تصدر المحكمة قرارها[334].

[334] أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي**، ج الثاني ، المرجع السابق، ص (33) .

المطلب الخامس

التمييز

من المبادئ القانونية المسلم بها، أن التقاضي يتم على درجات، وهذا ما ينطبق أيضاً على قضايا ضريبة الدخل، وفي الأغلب الأعم يكون التقاضي على ثلاث درجات، محاكم الدرجة الأولى، هي الصلح والبداية، ومحاكم الدرجة الثانية هي البداية بصفتها الاستئنافية ومحاكم الاستئناف، ومحاكم الدرجة الثالثة وهي التمييز أو النقض.

وتخرج النزاعات الإدارية عن هذا التقسيم، حيث يتم التقاضي فيها على درجة واحدة لدى المحكمة الإدارية " محكمة العدل العليا".

أما التقاضي في المنازعات الضريبة فيتم على درجتين، الاستئناف والتمييز، وهذا ما هو معمول به في الأردن وفلسطين، أما في جمهورية مصر العربية فيتم التقاضي في المنازعات الضريبة على ثلاث درجات.

والتمييز يعني لجوء أحد أطراف الخصومة للطعن في أحكام وقرارات محكمة الاستئناف، أي تمييز الحكم، وقد يلجأ إلى التمييز طرفي الخصومة معاً.

ويشكل الطعن أمام محكمة التمييز آخر فرصة للمكلف في مجال الاعتراض على قيمة الضريبة المقدرة عليه من قبل دائرة ضريبة الدخل، وذلك بصفتها أعلى محكمة قضائية.

وهناك من التشريعات الضريبية ما تضع قيوداً على لجوء المكلف إلى محكمة التمييز، مثل وضع حد أدنى لقيمة الضريبة المتنازع عليها، ووضع رسوم عالية على هذه القضايا[335].

ومع أن مرحلة الاستئناف في النزاعات الضريبية، مقصورة على المكلف، ولم تشمل جهة الإدارة الضريبة، حسب القوانين المطبقة في الأردن وفلسطين، فالتمييز هو حق لكل من المكلف وجهة الإدارة الضريبية، وهذا يعني أنه يجوز لجهة الإدارة الضريبية أن تميز حكم محكمة

---

[335] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (242) .

الاستئناف، وتختص محكمة التمييز الموقرة بصفتها الحقوقية بالنظر في الطعون على قـرارات محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وهي أعلى محكمة في الأردن وتقابلها محكمة النقض في فلسطين.

إن القانون رقم (25) لسنة 1964 الساري المفعول في الضفة الفلسطينية قد عالج أحكام التمييز الذي نص على أن كل حكم صادر عن محكمة الاستئناف يكون قابلاً للتمييز إذا تجـاوز مبلـغ ضريبة الدخل المقدرة من قبل مأمور التقدير أو الوزير أو الموظف المفوض مـن قبلـه 100 دينار، أي أن معيار تحديد ما إذا كان الحكم قابلاً للتمييز من عدمه، هو مقدار مبلـغ الضـريبة المقدرة [336].

وليست المشكلة في إعمال هذا المعيار، وهو مبلغ الضريبة المقدرة، وإنما فـي تحديـد مبلـغ الضريبة المعتمد، كأساس لقابلية الحكم للتمييز من عدمه، فهل هو مبلغ الضريبة المقدرة من قبل مأمور التقدير أم أنه مبلغ الضريبة الذي حكمت به المحكمة؟ واستناداً للقانون نجـد أن قابليـة الحكم للتمييز تكون استناداً لمبلغ الضريبة المقدر من قبل الإدارة الضريبية.

وترى الباحثة أن في هذا إجحافاً وإخلالاً بمبدأ العدالة والمساواة، وكان الأجدر بالمشرع اعتماد مبلغ ضريبة الدخل المقدرة بحكم محكمة الاستئناف، وذلك لعده أسباب منها:

1. إن القرار المميز هو حكم محكمة الاستئناف وليس قرار مأمور التقدير.
2. إن اعتماد مبلغ ضريبة الدخل المقدرة من قبل الإدارة الضريبة، تحدد سلفاً قابلية الحكـم للتمييز من عدمه، بغض النظر عن مقدار الضريبة المقدرة بحكم المحكمة، وهذا يمنـع المكلف من اللجوء إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، إذا لـم يتجـاوز مبلـغ الضريبة المقدرة من قبل مأمور التقدير 100 دينار، خوفاً من أن تقوم محكمة اسـتئناف قضايا ضريبة الدخل بزيادة الضريبة عليه، وعدم تمكنه من تمييز حكمها، فيقبل بقـرار

[336] انظر المادة (8/57) ، من قانون ضريبة الدخل، رقم (25) لسنة 1964.

الإدارة الضريبية خوفاً من ذلك فقط وليس لقناعته بالتقدير الذي أجرته الإدارة الضريبية.

3. إن قرار محكمة الاستئناف القاضي بتحديد مبلغ الضريبة المستحقة، يصبح أقوى لأنه صادر عن جهة قضائية لا عن الجهة الإدارية، وبالتالي قراراها هو الملزم والأجدى باعتباره الأساس لقابلية الحكم للتمييز.

4. إن اعتماد مبلغ الضريبة المقدرة من قبل الإدارة الضريبة، فيه إجحاف وظلم للمكلف وإهدار للعدالة، وذلك في الحالة التي يكون فيها مبلغ الضريبة أقل من 100 دينار "أي غير قابل للتمييز" حسب قرار جهة الإدارة الضريبية، وتحكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بزيادة هذا التقدير ليزيد على 100 دينار، ولتوضيح هذه النقطة نعرض المثال التالي:

- مكلف قدرت الضريبة عليه من قبل جهة الإدارة الضريبية بأقل من 100 دينار، استأنف هذا القرار لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، فحكمت هذه المحكمة بزيادة الضريبة لتصل إلى 150 ديناراً، هذا المكلف لا يستطيع أن يميز الحكم لدى محكمة التمييز، لأن مبلغ الضريبة المقدرة من قبل جهة الإدارة الضريبية أقل من 100 دينار.

- مكلف قدرت الضريبة عليه من قبل جهة الإدارة الضريبية بأكثر من 100 دينار ولنقل بـ 150 ديناراً، استأنف هذا القرار لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل فحكمت هذه المحكمة بتخفيض الضريبة لتصل إلى 80 ديناراً، هذا المكلف يستطيع أن يميز الحكم لدى محكمة التمييز لأن مبلغ الضريبة المقدرة من قبل جهة الإدارة الضريبية أكثر من 100 دينار.

والسؤال الذي تطرحه الباحثة، هل من العدالة أن يحرم المكلف في المثال" أ " من تمييز الحكم، بالرغم من أن الضريبة المستحقة عليه بموجب حكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بلغت

150 ديناراً، في الوقت الذي يسمح فيه للمكلف في المثال "ب" من تمييز الحكم، بالرغم مـن أن الضريبة المستحقة عليه بموجب حكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بلغت 80 ديناراً.

مما تقدم يمكن القول، أن ذلك فيه ظلم وعدم مساواة، وأنه شرع لمصلحة جهة الإدارة الضريبة فقط، حيث أنها تملك إلى جانب المكلف تمييز الأحكام أمام محكمة التمييز، ومصـلحتها تكـون فقط في الحالة التي تكون فيها الضريبة المقدرة أكثر من 100 دينار، ويصدر حكـم المحكمـة بتخفيض هذه الضريبة، وتنتفي مصلحة الإدارة الضريبية في تمييز حكـم محكمـة الاسـتئناف القاضي سواء بتخفيض الضريبة عن 100 دينار فكأن مبلغ الضريبة كله والبالغ 100 دينـار لا يستحق عناء الإدارة الضريبية بتمييز الحكم، وفي حال صدور حكم المحكمة بزيادة قرار التقدير البالغ 100 دينار فإن هذا الحكم هو في مصلحة الإدارة الضريبية، أي لا تحتاج إلى تمييزه.

لذلك تتمنى الباحثة على المشرع أن يعدل عن هذا النص بأن يعتمد مبلغ الضريبة المقدرة مـن قبل المحكمة لاعتمادها أساساً لقابلية الحكم الاستئنافي للتمييز.

وعندما يكون الحكم أو القرار الصادر عن محكمة الاستئناف غير قابل للتمييز للسـبب الـذي ذكرناه آنفاً فإنه يحق للمكلف تمييزه، بشرط حصوله على إذن بذلك من الجهة المختصة، والجهة المختصة بمنح إذن التمييز هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل نفسها، ويتقـدم المكلـف والذي يقل مبلغ الضريبة المقدر عليه من قبل جهة الإدارة الضريبية عن 100 دينار ويرغـب في تمييز الحكم الصادر عن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إلى المحكمة نفسها، أي إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، بطلب منحه إذن التمييز، وذلك خلال 10 أيام من تفهـم الحكم إذا كان وجاهياً، وإلا فمن تاريخ تبلغه إذا كان غيابياً، وإذا رفضت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منح الإذن بالتمييز، يحق لطالب الإذن أن يتقدم بالطلب إلى رئيس محكمة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه قرار محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل بـرفض منحـه الإذن[337]، وإذا صدر القرار بالإذن بالتمييز سواء من محكمة استئناف قضايا ضريبة الـدخل أو

[337] انظر المادة (8/ب) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

من رئيس محكمة التمييز، فيجب على طالب الإذن أن يتقدم بلائحة التمييز خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه القرار بالإذن.

وقد اعتبرت محكمة التمييز أن الضريبة المفروضة على شركاء في شركة عادية تكون قابلة للتمييز، إذا زادت الضريبة المفروضة على الشركاء جميعاً عن مبلغ 100 دينار، وبصرف النظر عن مقدار ضريبة كل واحد منهم على انفراد[338]، وبهذا اعتبرت محكمة التمييز الشركاء في شركة عادية بحكم الشخص الواحد لغرض الضريبة[339].

ويكون تمييز الأحكام القابلة للتمييز بمقتضى قانون ضريبة الدخل خلال 15 يوماً من تاريخ تفهم حكم محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل إذا كان وجاهياً، ومن تاريخ تبليغه إذا كان غيابياً[340]، أما مدة الطعن بالتمييز في الأحكام التي تحتاج إلى إذن فتكون كما أوردنا سابقاً، وهي على النحو التالي:

1. خلال 10 أيام من تاريخ القرار اذا كان الحكم وجاهياً أو من تاريخ تبلغه القرار إذا كان غيابياً، يقدم المكلف طلب منح الإذن إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.
2. إذا رفضت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل منح الإذن للمكلف، يقدم طلباً إلى رئيس محكمة التمييز خلال 10 أيام.
3. عند منح المكلف الإذن سواء من قبل محكمة الاستئناف أو من قبل محكمة التمييز، يقدم لائحة التمييز خلال 10 أيام من تاريخ منحه الإذن.

ويجوز لمحكمة التمييز أن تقرر تمديد المدة التي يجوز خلالها تقديم لائحة التمييز، وينطبق على قرار التمديد الصادر عن محكمة التمييز ما ينطبق على قرار تمديد مدة الاستئناف الصادر عن محكمة الاستئناف، فيرجاء الرجوع في ذلك إلى مدة الاستئناف وذلك منعاً للتكرار.

---

338 انظر حكم محكمة التمييز، رقم (63/174) ، تاريخ 1963/6/9.

339 عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، المرجع السابق، ص (180).

340 انظر المادة (1/8) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

ويتم تقديم لائحة التمييز إما إلى ديوان محكمة التمييز أو إلى محكمة استئناف قضـايا ضـريبة الدخل أو بواسطة محكمة الاستئناف النظامية التي يقيم المميز في منطقة اختصاصها.

أما فيما يتعلق برسوم التمييز، وتقديم التمييز، دون دفع الرسم المعين، فينطبق عليها ما ينطبـق على رسوم الاستئناف باستثناء نسبة الرسوم، فهي3%من الفرق بين المبلغ الذي يسلم به المكلف ومبلغ الضريبة المقدرة بحكم محكمة الاستئناف بحد أدنى 3 دنانير وحد أقصى 100 دينار[341]، وتفرض رسوم التمييز وتحصل في حالة ما إذا كان المميز هو المكلف، أمـا إذا كانـت الإدارة الضريبية هي المميزة فلا يترتب عليها دفع رسوم التمييز.

وتنظر محكمة التمييز في القضايا المميزة تدقيقاً إلا إذا قررت المحكمة نفسها غير ذلك، سـواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أي من الطرفين ووافقت على ذلك[342].

إن قرار محكمة التمييز قطعي ولا يقبل أي طريقة أو طرق المراجعة القضائية[343].

---

[341] أنظر المادة (9/أ) ، من نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل، رقم (34) ، لسنة 1965.

[342] عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل**، المرجع السابق، ص (180) .

[343] الخطيب، أحمد: **الضريبة على الدخل، أصول محاسبتها في الأردن**، المرجع السابق، ص (268) .

المبحث الثاني

المعوقات التي يتعرض لها الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين

المطلب الأول

الاحتلال الإسرائيلي وما نتج عن نقل الصلاحيات إلى الجانب الفلسطيني

بانتقال المناطق الفلسطينية من إدارة الاحتلال الإسرائيلي إلى السلطة الوطنية الفلسطينية أصبحت الضرائب المباشرة والضرائب المحلية ضمن صلاحياتها، كما نص البند الأول من المادة الخامسة من الملحق الأول، ونصت المادة نفسها على قيام السلطات الاسرائيلية بتحويل 75% من ضريبة الدخل المستقطعة من العمال الفلسطينيين داخل الخط الأخضر إلى السلطة الوطنية الفلسطينية[344].

وقد نجم عن الاتفاقيات المعقودة بين الجانبين الفلسطيني والاسرائيلي أن تم تقسيم المناطق إلى أربعة من حيث كيفية التعامل مع المكلفين بضريبة الدخل، والقانون واجب التطبيق، والسلطة التي يحق لها الجباية، ولمن يتم تحصيل مبلغ الضريبة.

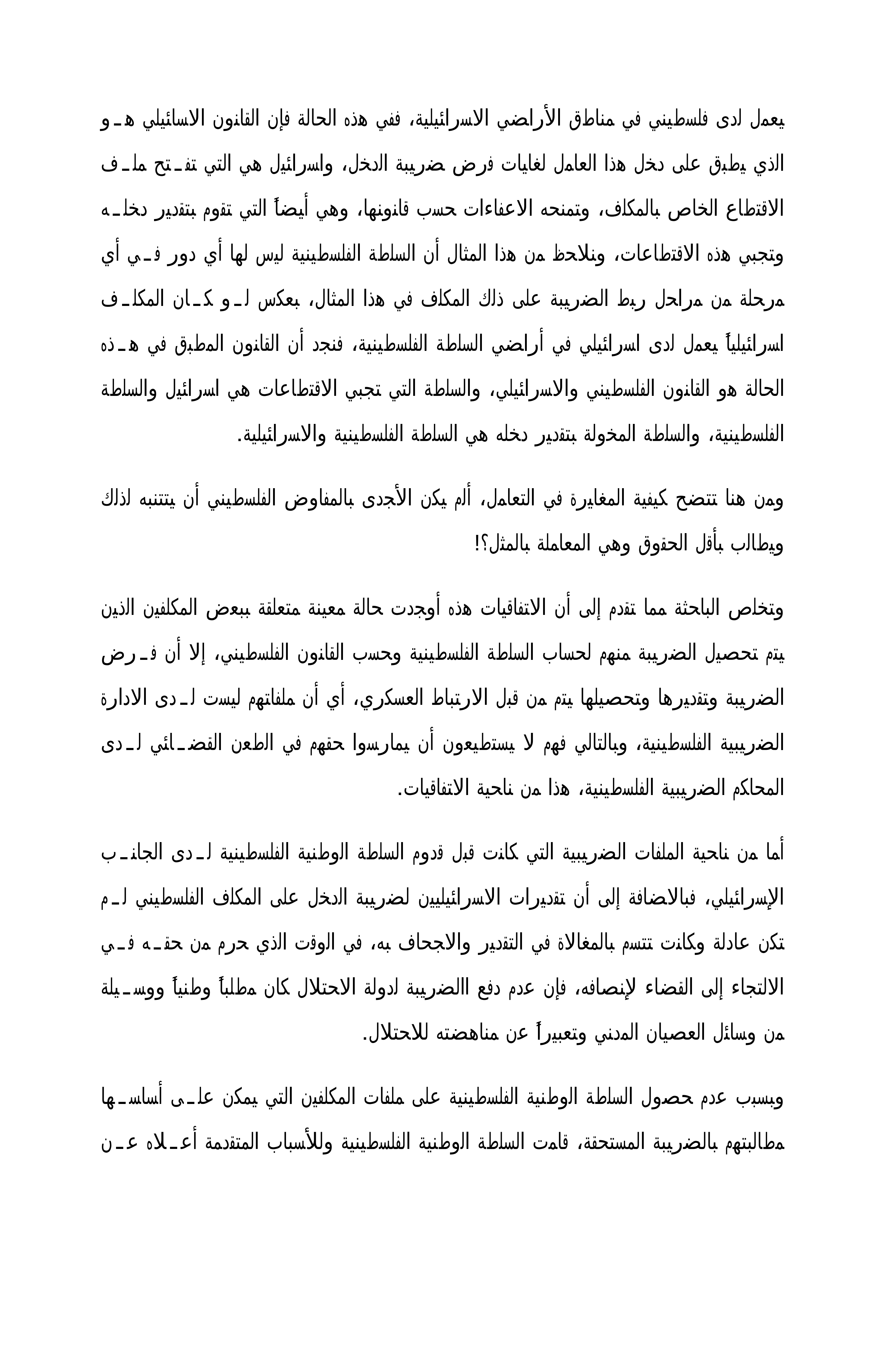
وقسمت المناطق إلى أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية ومناطق c خارج المستوطنات، ومناطق c المستوطنات والأراضي الاسرائيلية، ونظمت هذه الاتفاقيات أسس التعامل مع اقتطاعات ضريبة الدخل من رواتب الأجيرين، وأسس خصم الضريبة بالمصدر عند تقديم خدمات أو بيع بضائع، وأسس التعامل بخصم االضريبة بالمصدر على النقليات[345].

ما يهم الباحثة في هذا الموضوع هو أن السلطة الفلسطينية واسرائيل تقاسمتا الصلاحيات في عملية سن الضريبة، والجهة التي تجبي الضريبة، والجهة التي تقوم بتقدير الدخل استناداً لجنسية المكلف - فلسطيني أو اسرائيلي– ومنطقة تحقق الدخل، ولنضرب مثالاً على ذلك: فلسطيني

---

[344] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (40).

[345] وزارة المالية1997: **دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك وواجباتك**،السلطة الوطنية الفلسطيني، مديرية ضريبة الدخل،الاصدار الأول، ص (38) وما يليها.



يعمل لدى فلسطيني في مناطق الأراضي الاسرائيلية، ففي هذه الحالة فإن القانون الاسائيلي هو الذي يطبق على دخل هذا العامل لغايات فرض ضريبة الدخل، واسرائيل هي التي تفتح ملف الاقتطاع الخاص بالمكاف، وتمنحه الاعفاءات حسب قانونها، وهي أيضاً التي تقوم بتقدير دخله وتجبي هذه الاقتطاعات، ونلاحظ من هذا المثال أن السلطة الفلسطينية ليس لها أي دور في أي مرحلة من مراحل ربط الضريبة على ذلك المكاف في هذا المثال، بعكس لو كان المكلف اسرائيلياً يعمل لدى اسرائيلي في أراضي السلطة الفلسطينية، فنجد أن القانون المطبق في هذه الحالة هو القانون الفلسطيني والاسرائيلي، والسلطة التي تجبي الاقتطاعات هي اسرائيل والسلطة الفلسطينية، والسلطة المخولة بتقدير دخله هي السلطة الفلسطينية والاسرائيلية.

ومن هنا تتضح كيفية المغايرة في التعامل، ألم يكن الأجدى بالمفاوض الفلسطيني أن يتتنبه لذلك ويطالب بأقل الحقوق وهي المعاملة بالمثل؟!

وتخاص الباحثة مما تقدم إلى أن الاتفاقيات هذه أوجدت حالة معينة متعلقة ببعض المكلفين الذين يتم تحصيل الضريبة منهم لحساب السلطة الفلسطينية وحسب القانون الفلسطيني، إلا أن فرض الضريبة وتقديرها وتحصيلها يتم من قبل الارتباط العسكري، أي أن ملفاتهم ليست لدى الادارة الضريبية الفلسطينية، وبالتالي فهم لا يستطيعون أن يمارسوا حقهم في الطعن القضائي لدى المحاكم الضريبية الفلسطينية، هذا من ناحية الاتفاقيات.

أما من ناحية الملفات الضريبية التي كانت قبل قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية لدى الجانب الإسرائيلي، فبالاضافة إلى أن تقديرات الاسرائيليين لضريبة الدخل على المكلف الفلسطيني لم تكن عادلة وكانت تتسم بالمغالاة في التقدير والاجحاف به، في الوقت الذي حرم من حقه في الالتجاء إلى القضاء لإنصافه، فإن عدم دفع االضريبة لدولة الاحتلال كان مطلباً وطنياً ووسيلة من وسائل العصيان المدني وتعبيراً عن مناهضته للاحتلال.

وبسبب عدم حصول السلطة الوطنية الفلسطينية على ملفات المكلفين التي يمكن على أساسها مطالبتهم بالضريبة المستحقة، قامت السلطة الوطنية الفلسطينية وللأسباب المتقدمة أعلاه عن

طريق مجلس الوزراء الفلسطيني بإقرار مجموعة من التسهيلات أهمها الغـاء ديـون ضـريبة الدخل عن السنوات قبل سنة 1989.

واستطاعت الادارة الضريبية الفلسطينية معالجة الكم الأكبر من هذه الملفات، واعتمدت في حلها على مبدأ التسوية والاتفاق مع المكلف أخذاً بمبدأ تحصيل ما يمكن تحصيله، والباحثـة لا تلقـي باللوم على الادارة الضريبية في توجهها هذا، لأن قلة المعلومات المتوفرة لديها وسـحب بعض الملفات وخاصة ملفات من كانوا يتعاملون مع دولة الاحتلال، والوضع الاقتصادي الـذي عانى منه الشعب الفلسطيني فترة الانتفاضة الأولى، والحساسية التي كان يتعامل بها المكلف مع الادارة الضريبية الاسرائيلية هي التي دفعت السلطة الوطنية الفلسطينية والادارة الضـريبية أن تتجه هذا الاتجاه لإغلاق الملفات العالقة، وعدم حاجة المكلف للالتجاء إلى القضاء.

ولكن ما تتمناه الباحثة هو أن تكون هذه التسهيلات وهذه السياسة (تحصيل ما يمكن تحصـيله) لفترة محدودة يفترض أنها انتهت منذ السنوات الأولى لقدوم السلطة الفلسـطينية، وأن الجهـاز الضريبي الفلسطيني أصبح قادراً على إجراء تقديرات تعبر عن الدخل الحقيقـي للمكلـف، وأن تكون أقرب إلى الواقع وبناء على معلومات صحيحة.

المطلب الثاني

تعدد التشريعات المطبقة في فلسطين

تعددت وتباينت التشريعات التي حكمت الأراضي الفلسطينية بتعدد الأنظمة السياسية والإدارية التي حكمت ونظمت الأوضاع فيها طوال السنوات الممتدة ما بين زوال الإدارة العثمانية عن الأراضي الفلسطينية ولغاية قيام السلطة الوطنية على أجزاء من الاقليم الفلسطيني[346].

وبالقاء نظرة سريعة على تاريخ فلسطين يتبين لنا بجلاء ما تعرضت له فلسطين ولفترة طويلة امتدت من الحكم العثماني ولوقتنا الحاضر من احتلال من قبل دول مختلفة، وكانت كل دولة تقوم بتطبيق سلة القوانين الخاصة بها على الأجزاء الخاضعة لها من فلسطين، وقد أسفر ذلك بالاضافة الى تعدد التشريعات، عن فصل الضفة الغربية عن قطاع غزة من ناحية التشريعات، فالقوانين المطبقة في الضفة الغربية تأخذ الصبغة الأردنية أما قطاع غزة فتغلب على قوانينه الصبغة البريطانية.

وباستعراض القوانين سواء التي كانت سارية المفعول أو التي ما زالت سارية المفعول على أراضي السلطة الوطنية نجد أن هناك منظومة قوانين مكونة من تشريعات وأنظمة قانونية لدول مختلفة تعاقبت على احتلال هذا الوطن ويمكن حصرها على النحو التالي:

1. التشريعات العثمانية:

استمر الحكم العثماني لفلسطين ما يقارب الأربعمائة عام، إلا أن نشاط العثمانيين التشريعي بمعناه الوضعي المعاصر بدأ في القرن التاسع عشر مع ظهور الحركة الاصلاحية المعروفة بالتنظيمات القانونية العامة.

وهذه القوانين والتشريعات منها ما زال ساري المفعول ومنها ما تم الغاؤه من قبل الحكومات التي تعاقبت بعده، فقد أورثنا العثمانيون وعلى سبيل المثال مجلة الأحكام العدلية، وقانون

---

[346] الريس، ناصر: **القضاء الفلسطيني ومعوقات تطوره**، ط الثانية ، مؤسسة الحق، أيلول- 2003، ص (93).

الأراضي، وأنظمة الطابو، وقوانين انتقال الأموال غيرالمنقولة، وقـانون أصـول المحاكمـات الحقوقية[347].

وتجدر الاشارة هنا إلى أن التشريعات العثمانية كانت واحدة على صعيد اقليم فلسطين بكاملـه، ولم تشهد فلسطين بفترتها سوى التشريعات العثمانية.

2. تشريعات الانتداب البريطاني:

بانتهاء الحرب العالمية الأولى وقعت فلسطين تحت الانتداب البريطاني وأصبحت تدار من قبـل المندوب السامي، وقد قامت الادارة البريطانية في بداية عملهـا التشـريعي بتثبيـت القـوانين العثمانية التي لا تتعارض مع صك الانتداب ومقتضيات الحكم في فلسطين، بينما غيبت حكومة الانتداب البريطاني الحقوق والصلاحيات التشريعية لسكان الأراضـي الفلسـطينية الخاضـعين لها[348].

وكانت التشريعات التي أصدرتها متأثرة بالنظام القانوني الانجليزي، وكانت تصدر باسم حكومة فلسطين، وأهمها كان مرسوم دستور فلسطين لسنة 1922.

وتميزت حقبة الانتداب البريطاني بالزخم التشريعي حيث عمل المندوب السامي علـى إصـدار القوانين المنظمة لجميع نواحي الحياة اليومية للفلسطينين وخاصة الادارية والاقتصـادية منهـا، مما أدىإلى الإلغاء التدريجي لكثير من القوانين العثمانية التي كانت سارية المفعول في فلسطين.

وتعتبر قوانين الطوارئ وأنظمة الدفاع من أهم القوانين الانتدابيـة التـي شـرعت للأراضـي الفلسطينية.

وبالرغم من مرور أكثر من سبعين عاماً على التشريعات تلك إلا أن الكثير منها ما زال ساري المفعول حتى اللحظة، وخاصة التشريعات التي عرفت بأنظمة الدفاع، وأهم ما كان يميز هـذه

---

[347] جامعة بير زيت: **المقتفي "منظومة القضاء والتشريع في فلسطين"، دليل قاعدة التشريعات**، الاصدار الثاني، بير زيت، فلسطين، أيلول/ سبتمبر- 2000، ص (9).

[348] جامعة بير زيت: **المقتفي "منظومة القضاء والتشريع في فلسطين**، المرجع السابق، ص (94).

التشريعات تغييبها شبه الكامل لما درجت على اقراره التشريعات عموماً من ضمانـات قانونية لحماية الحقوق والحريات فضلاً عن شدة وصرامة أحكامها.

وفرضت الضرائب بصورة رسمية ومنتظمة منذ هذه الحقبة، وكان أهمها القـانون رقـم (13) لسنة 1947، ولعبت الضرائب غير المباشرة الدور الرئيس في تمويل موازنة ادارة الاحـتلال البريطاني، وكانت حصيلة مجموع الضرائب بكافة أنواعها تصل الى 14% من الدخل القـومي الفلسطيني[349].

3. التشريعات الصادرة في ظل الادارة المصرية:

ترتب على انتهاء الانتداب البريطاني لفلسطين، انفصال منطقة غزة ووضـعها تحـت رقابـة القوات المصرية، التي عينت حاكماً إدارياً وعهدت إليه بإدارة غزة وتنظيم وضـعها وتسـيير أمورها، وقد أبقى الحاكم الإداري جميع الأنظمة والقوانين وأصول المحاكمات التي كان معمولاً بها أثناء الانتداب البريطاني، واستمرت الادارة المصرية علـى قطـاع غـزة حتـى تـاريخ 1967/6/5، ولم تتدخل بشكل عام بالنظام القانوني السائد فيه، ولم تعمل علـى سـن قـوانين جديدة، وانما كانت تلجأ الى تعديل القوانين الموجودة إذا اقتضت الضرورة، ولاعتبارات النظام العام، وأبقت الادارة المصرية الأمور الضريبية على حالها كما كانت عليه في عهـد الانتـداب البريطاني[350].

وأهم ما يميز هذه التشريعات أن النطاق الاقليمي لها هو قطاع غزة فقط، ومن هنا بدأ الاختلاف في القوانين المطبقة في غزة عنها في الضفة الغربية.

4. التشريعات في ظل الحكم الأردني:

بعد انتهاء الانتداب البريطاني على فلسطين خضعت المنطقة الشرقية مـن فلسـطين (الضـفة الغربية) لسيطرة الجيش العربي الأردني، وتم تطبيق قـانون الـدفاع الأردنـي لسـنة 1935

---

[349] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (34).

[350] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (34).

والأنظمة الصادرة بمقتضاه، وتم ابقاء القوانين المعمول بها في فلسطين سارية المفعول إلا مـا يتعارض منها مع قانون الدفاع.

وبعد توحيد الضفتين قامت الحكومة الأردنية باصدار قوانين جديدة موحدة للضـفتين، والغـاء بعض القوانين العثمانية والانتدابية التي كانت مطبقة، وقامت باصدار قوانين ضرائب جديـدة، وهي في حقيقتها تشبه قوانين الضرائب السابقة مع بعض التغييرات، ومن أهم تلـك القـوانين قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة1946[351].

وأهم ما يميز فترة الحكم الأردني هو الغاء معظم القوانين القديمة واستبدالها بقـوانين جديـدة، بعكس الوضع في قطاع غزة الذي أبقت الادارة المصرية فيه معظم التشريعات السـابقة مـن عثمانية وبريطانية، وكان النطاق الاقليمي لهذه التشريعات يشـمل الضـفة الغربيـة والضـفة الشرقية.

5. التشريعات في ظل الاحتلال الاسرائيلي:

بعد وقوع الضفة الغربية وقطاع غزة تحت براثن الاحتلال الاسرائيلي في عام 1967، قامـت دولة الاحتلال بالتأكيد على بقاء سريان القوانين التي كانت سارية قبل تاريخ 1967/6/7 وإلغاء كل ما يتعارض مع ذلك أو مع أية أوامر أخرى صادرة عن دولة الاحتلال.

وعمدت سلطات الاحتلال الاسرائيلي بعد ذلك إلى استبدال أو إلغاء القوانين السارية بصورة غير مباشرة، وذلك عن طريق تغيير مضمون هذه القوانين ومحتواها، وأصدرت حوالي 1600 أمـر عسكري عالجت ونظمت من خلالها مختلف جوانب الحياة للشعب الفلسطيني، بحيـث لا يوجـد مجال إلا وطالته الأوامر العسكرية الاسرائيلية سواء من جانب تدخلها المباشر في تعـديل مـا نظمته القوانين المحلية من مراكز قانونية، أو من جانب استحداثها لمراكز قانونية جديدة تعـالج وتنظم أوضاعاً وشؤوناً لم يتم علاجها وتنظيمها من قبل التشريعات المحلية السارية[352].

---

[351] جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، المرجع السابق، ص (34).

[352] الريس، ناصر: **القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره**، المرجع السابق، ص (113).

فعلى صعيد الضرائب أبقت دولة الاحتلال القوانين السابقة سارية المفعول بما فيها قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 إلا أنها قامت باجراء تعديلات عليه مما أسفر عن نسفه بالكامـل ولم تبق منه الا الغلاف الخارجي فقط، فقامت بالغاء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل فـي الضفة الغربية وقصرت الطعن على المنازعات المتعلقة بالدخل بالطعن الاداري وشـكلت مـا عرف بلجنة الاعتراضات، مما يعتبر منافياً ومناقضاً للقانون سالف الذكر.

وبالرغم من عدم شرعية معظم الأوامر العسكرية الاسرائيلية إلا أنها طالت مختلـف جوانـب ومناحي الحياة الفلسطينية بما فيها قوانين الضرائب، بالاضافة الى أن الجزء الأكبر مـن هـذه الأوامر ما زال ساري المفعول لهذه اللحظة على أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

6. التشريعات الفلسطينية بعد قدوم السلطة الوطنية:

نتيجة لتوقيع اتفاقيات السلام بين منظمة التحرير الفلسطينية واسرائيل انشئت السـلطة الوطنيـة الفلسطينية، وتم نقل الصلاحيات الادارية والتشريعية لها، وأول ما نقل إليها هـو ذلـك الإرث القانوني المتمثل في ازدواج الأنظمة القانونية في الضفة الغربية وقطاع غزة.

وقامت السلطة الوطنية الفلسطينية وبعد تسلمها صلاحياتها بمعالجة الفراغ القانوني الـذي قـد تشهده الأراضي الفلسطينية، فأصدرت قراراً يفيد ببقاء التشريعات التـي كانـت مطبقـة قبـل الاحتلال الاسرائيلي سارية على أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية حتى صـدور التشـريعات الفلسطينية الحديثة[353].

وبالنسبة للأوامر العسكرية الاسرائيلية فقد صدر عن رئيس السلطة الوطنية قرار يتعلـق بنقـل الصلاحيات التي كانت منوطة بالحاكم الاداري في قطاع غزة والحاكم العسكري الاسرائيلي في الضفة الغربية "تؤول إلى السلطة االفلسطينية جميـع السـلطات والصـلاحيات الـواردة فـي

[353] لمزيد من المعلومات حول القرار رقم (1) لسنة 1994 أنظر الصفحة (15) وما يليها من هذه الأطروحة.

التشريعات والقوانين والمراسيم والأوامر السارية المفعول في الضفة الغربية وقطاع غزة قبـل 1994/5/19م[354].

وهذا القرار أسفر عن إضفاء الشرعية على الاستمرار في تطبيق الأوامـر العسـكرية علـى أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

وقام المشرع الفلسطيني بسن مجموعة من التشريعات التي تنظم بعض جوانب الحياة، ولكن ما زال الكثير من المسائل الهامة والحيوية لم تصدر تشريعات فلسطينية بشأنها بالرغم من أهميتها، ومثال ذلك قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وغيره، ولذلك يجدر بالمشرع الفلسطيني أن يراعي الأولويات ويعمل على إنجاز القوانين التي تنظم مناحي هامة للشعب الفلسطيني بأسرع ما يمكن.

وبعد استعراض التشريعات المختلفة التي طبقت علىفلسطين منذ الحكم العثماني ولهذه اللحظـة والتي ما زال البعض منها ساري المفعول، ويشكل الحزمة القانونية والنظام القانوني المطبق في فلسطين، نخلص الى نتائج هامة يمكن اجمالها بما يلي:

1. قدم بعض التشريعات السارية المفعول، فهناك قوانين يمتد عمرها إلى ما يزيد عن 100 عام-مجلة الأحكام العدلية العثمانية– وحتى القوانين الأردنية والتي تشكل الجزء الأكبـر من حزمة القوانين هذه، فهي قديمة وتم التعديل عليها مراراً فـي بلـدها الأم، فقـانون ضريبة الدخل الساري المفعول على أراضي الضفة الغربية سن في سنة 1964 وكذلك قانون ضريبة الدخل المطبق على قطاع غزة فقد سن من سنة 1947 أي قبل ما يزيـد عن 50عاماً

2. عدم مواكبة هذه التشريعات للتطور ومتطلبات الحياة الجديدة، وهذا ناتج عن قـدم هـذه التشريعات الذي ذكرناه آنفاً، فبرغم أن موضوع الضرائب يتسم بالتطور السريع ويمتاز بالتغيير والتبديل المستمر، لأنه يتعلق بالنشاط الاقتصادي الذي شهد في الحقبة الماضية تطوراً كبيراً، إلا أن قوانين ضريبة الدخل التي عندنا يمتد عمرها الى ما قبل 50 عاماً،

---

[354] المادة (1) ، من القانون رقم (5) ، لسنة 1995، بشأن نقل السلطات والصلاحيات.

وبالرغم من أن هذه القوانين شهدت إلغاء وتعديلاً من قبل نفس الدول التي انبثقت عنها، فقانون ضريبة الدخل في الأردن شهد تعديلاً وتبديلاً منذ قانون رقم (25) لسـنة 1964 ولهذه اللحظة بما يزيد عن سبع مرات كان آخرها عام 2002.

3. عدم الانسجام بين هذه التشريعات، فالتشريع وكما هو معروف يعتبر انعكاسـاً لسياسـة الدولة التي تصدره، ويتناسب مع وضعها الجغرافي والاقتصـادي والاجتمـاعي الـخ، ويخدم مصالحها ويحقق أهدافها، فالتشريعات العثمانية تعكس سياسة الدولـة العثمانيـة ومصالحها اللتين تتعارضان مع سياسة حكومة الانتداب ومصالحها، وكذلك التشـريعات الأردنية جاءت متناسبة مع وحدة الضفتين ولتحقيق أهداف ومصالح المملكـة الأردنيـة والتي تتعارض مع سياسة ومصالح الدول الأخرى، وعلى الأخـص دولـة الاحـتلال الاسرائيلي التي كانت الأوامر العسكرية التي انبثقت عنها تهدف الى تحقيق الأمن لدولة الاحتلال والسيطرة على خيرات هذا الشعب

4. اختلاف التشريعات المطبقة في الضفة الفلسطينية عن التشريعات المطبقة فـي قطـاع غزة، وحدث ذلك بعد انتهاء الانتداب البريطاني فألحق قطاع غزة بـالادارة المصـرية التي أبقت القوانين السابقة سارية المفعول ولم تقم بسن التشريعات إلا ما نـدر، علـى خلاف الضفة الغربية التي تم ضمها الى الأردن وتوحيدها مع الضفة الشرقية، فقامـت حكومة الأردن بسن القوانين التي تتناسب مع وحدة الضفتين، فقانون ضـريبة الـدخل المطبق على قطاع غزة هو القانون رقم (13) لسنة 1947 ومصدره دولـة الانتـداب البريطاني، أما في الضفة الفلسطينية القانون رقم (25) لسنة 1964 وهو قانون أردني.

5. عدم شرعية بعض التشريعات، ونخص بذلك الأوامر العسكرية الصـادرة عـن دولـة الاحتلال الاسرائيلي، وحاز موضوع شرعية التشريعات الاسرائيلية المتعلقة بفلسـطين عام 1967 وصلاحية دولة الاحتلال بإصدار التشريعات، اهتمام الكثير مـن البـاحثين وخاصة المهتمين والعاملين في مجال حقوق الانسان، الا أن هذا ليس مجال بحثنا ومـا يهمنا هو التأكيد على عدم شرعية هذه الأوامر العسكرية الاسرائيلية، استناداً لمعاهـدات

جنيف، لأنها صادرة عن دولة محتلة، ومتناقضة مع القوانين السارية المفعول، وجاءت لخدمة دولة الاحتلال فقط.

6. وبالرغم من قدم هذه التشريعات وعدم انسجامها وعدم تطورها واختلافها وعدم شرعية البعض منها، فهي أيضاً لم تكن لخدمة مصالح الشعب الفلسطيني ومتطلباته وتطلعاتـه، بل لخدمة الحكومات التي أصدرت هذه التشـريعات وخصوصـاً الأوامـر العسـكرية الاسرائيلية التي كانت تتصف باهدار حقوق الشـعب الفلسـطيني ومصـادرة حريتـه والاجحاف به وتهدف إلى نهب خيراته.

المطلب الثالث

الجهاز القضائي برمته وعدم اكتمال ملامحه

تتكون الدولة من سلطات ثلاث، السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية والسلطة القضائية، وتقوم الدولة الديمقراطية على مبدأ الفصل بين السلطات الثلاث، واستقلال القضاء وسيادة القانون.

ويعتبر مبدأ الفصل بين السلطات الثلاث من أهم هذه المبادئ، فهو يهدف إلى حماية صلاحيات واختصاصات كل سلطة ومنع تدخل أي منها في صلاحيات السلطات الأخرى، ويهدف إلى منع احتكار السلطة والاستبداد في استعمالها، عن طريق تأسيس رقابة متبادلة بين تلك السلطات، بحيث تمارس كل منها صلاحياتها دون تدخل السلطات الأخرى، وفي الوقت نفسه تشكل كل منها رقابة على السلطات الأخرى ضمن حدود معينة.

وهذا المبدأ يعتبر الضمانة الأساسية لإعمال مبدأ المشروعية، لكونه يكفل احترام القوانين من الحكام، فضلاً عن المحكومين، ويضمن تطبيقها تطبيقاً صحيحاً.

ومقتضى هذا المبدأ أن تكون السلطة التي تسن القانون متميزة عن تلك التي تنفذه، ومغايرة لتلك التي تحكم بين الناس بمقتضاه، أي أن تكون السلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية منفصلة ومتميزة عن بعضها البعض[355].

ونجم عن مبدأ الفصل بين السلطات الثلاث مبدأ استقلال القضاء (استقلالية السلطة القضائية) وهي التي تهمنا في مجال بحثنا، واستقلال القضاء يعني قيام السلطة القضائية بممارسة مهامها بشكل مستقل دون أي تدخل أو اعتداء من السلطات الأخرى، بما في ذلك الامتناع عن التدخل في مجرى القضايا المدرجة أمام المحاكم، وعدم تعريض الأحكام التي تصدر عنها لأي تأخير أو عرقلة في التنفيذ، وكذلك الامتناع عن التأثير على قرارات القضاة لصرفهم عن الاحتكام المطلق للقانون، ولما تمليه عليهم مقتضيات العدالة والانصاف.

---

[355] عبيدات، سناء أحمد: **الأعمال التشريعية الصادرة عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية**، سلسلة تقارير دورية، مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية، ص (14).

وقد قننت دساتير الدول كافة مبدأ استقلال القضاء، وكذلك جاء القـانون الأساسـي الفلسـطيني المعدل وقانون السلطة القضائية لينصا على استقلالية القضـاء، السـلطة القضـائية والقضـاة مستقلون لا سلطان عليهم في قضائهم لغير القانون.

ويقصد باستقلال القضاة والسلطة القضائية ايجاد النظام للسلطة القضائية الذي يضـمن تجـرد القضاة ونزاهتهم وعدم خضوع القاضي لأي تأثير، لأنه إذا لم يكن القضاء مستقلاً اختل توازن المجتمع وفقدت الطمأنينة لدى السلطات العامة[356].

ولكي تتحقق العدالة يجب أن يتحرر القاضي وسلطة القضاء من كـل المـؤثرات والمعوقـات الوظيفية القضائية بتوزيع العدالة وفقاً للقانون[357].

وبانتقال السلطة والصلاحيات إلى الجانب الفلسطيني عبر اتفاقيـات أوسـلو، ورثـت السـلطة الوطنية عن المحتل الجهاز القضائي، وقامت السلطة الوطنية ومنذ انشـائها بالعنايـة بالجهـاز القضائي ومحاولة القضاء على كل ما ألم به من تهميش وتفتيت، وتحجيم لـدوره أثنـاء فتـرة الاحتلال الإسرائيلي، وأولت اهتماماً كبيراً لتطويره وتمكينه من القيام بدوره على أكمـل وجـه باعتباره إحدى السلطات الثلاث.

وعلى طريق ذلك جاء القانون الأساسي وفي مواده بأحكام تتعلق بالسلطة القضائية، وكان مـن أهمها التأكيد على استقلالية الجهاز القضائي وانشاء مجلس القضاء الأعلى، وكفالة حق التقاضي ووضع ضمانات للقاضي لضمان استقلاليته، ونص على تشكيل محكمة دستورية عليـا وحـدد اختصاصاتها.

وجاء قانون السلطة القضائية الفلسطيني ليؤكد على استقلالية الجهاز القضائي، وعلى ما أقـره القانون الأساسي من مبادئ لتنظيم السلطة القضائية.

---

[356] الخالدي، احمد: **دراسة حول السلطة القضائية بين استقلالها في الدستور وتبعيتها في القوانين**، وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام الله، فلسطين، 2001، ص (2).

[357] الخالدي، أحمد: **معوقات أداء السلطة القضائية لوظائفها" دراسة مقارنة بالوضع الفلسطيني في الفترة من 1994-1998**، وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام الله، فلسطين، ص (5).

إلا أنه وبالرغم من كفالة القانون الأساسي لإستقلالية السلطة القضائية عن طريق النص صراحة على ذلك، وكذلك قانون السلطة القضائية، بهدف إيجاد جهاز قضائي فعال مستقل يحوز على ثقة المواطن الفلسطيني، ويعمل على ترسيخ مبدأ سيادة القانون وتحقيق العدالة، إلا أن الجهاز القضائي وبالرغم من مرور عشر سنوات على قدوم السلطة ما زال يعاني من الضعف والترهل والتغييب على الساحة الفلسطينية ويعود ذلك إلى أسباب عديدة منها:

1. الوضع الذي كان يعاني منه الجهاز القضائي في فترة الاحتلال.
2. عدم استقلالية السلطة القضائية على أرض الواقع بالرغم من الضمانات التي أقرها القانون الأساسي وقانون السلطة القضائية.
3. عدم وجود العدد الكافي من القضاة والمحاكم وعدم تجهيزها بالتجهيزات الكاملة، وغير ذلك الكثير، وسنقوم بتناول بعض هذه المعوقات على النحو التالي:

1. الجهاز القضائي فترة الاحتلال الإسرائيلي.

لقد عانى الجهاز القضائي في فترة الاحتلال الإسرائيلي، -كغيره من مؤسسات الوطن- من صعوبات ومشاكل كثيرة سواء من الناحية الإدارية أو الوجودية أو التخصصية، ويمكن القول أن الجهاز القضائي الفلسطيني في فترة الاحتلال كان معطلاً، وانقسم الجهاز القضائي فترة الاحتلال إلى قسمين-كما الأرض الفلسطينية- وهو الجهاز القضائي في غزة، والجهاز القضائي في الضفة الغربية، وكما كان حال بقية التشريعات من حيث الاختلاف بين قطاع غزة و الضفة الغربية كذلك اختلفت التشريعات المتعلقة بالجهاز القضائي.

لم يدخل الاحتلال الإسرائيلي أية تغييرات على القوانيين المتعلقة بالمحاكم والقضاء في قطاع غزة، حيث بقي الوضع دون تغيير جوهري باستثناء تعديلات طفيفة، وكان الحاكم العسكري هو الذي يعين القضاة ويتولى صلاحية عزلهم ونقلهم، وشكل لهذه الغاية لجنة أسماها (لجنة تعيين القضاة) وكان جميع أعضائها من ضباط وإدارة الحكم العسكري، وكان دور رئيس المحكمة العليا يقتصر على التنسيب، والقرار النهائي بالتعيين كان للجنة المذكورة، وبذلك يكون الحاكم

العسكري الإسرائيلي قد ألغى مبدأ استقلال القضاء بقيامه وعن طريق اللجنة تعيين أعضاء السلك القضائي الذي يتنافى مع مبدأ استقلالية القضاء.

وبالرغم من ذلك يمكن القول أن الجهاز القضائي في قطاع غزة ظل متواصلاً منذ فترة الانتداب البريطاني وحتى قدوم السلطة الوطنية، ولم يتعرض لهزات كبيرة وظلت التشريعات المتعلقة بالقضاء سارية المفعول، ولم يطرأ عليها تطور يذكر منذ الانتداب البريطاني، وأبقت إدارة الاحتلال على المحكمة العليا في غزة، وكان لها دور لا بأس به حيث تصدت للأوامر العسكرية وقررت في قرار لها بأن معاهدة جنيف أولى بالإعمال من الأوامر العسكرية، أي أنه لا يجوز لقوات الاحتلال أن تعدل في التشريعات الوطنية إلا فيما يتعلق بما يهدد أمن قواتها[358].

وكان وضع الجهاز القضائي مختلفاً في الضفة الغربية عنه في قطاع غزة، حيث قامت إدارة الاحتلال بإلغاء محكمة بداية القدس وإخراج القدس ومعظم القرى المجاورة لها من النطاق الإقليمي لمحاكم الضفة الغربية، وحددت الصلاحية الإقليمية للمحاكم كمحكمة بداية الخليل التي أسمتها محكمة بداية الجنوب، وألغت محكمة التمييز التي كان مقرها القدس وأناطت صلاحيتها لمحكمة الاستئناف الموجودة في رام ا ، وبذلك تم إلغاء كل حكم من أحكام القوانين المحلية الذي يقرر مراجعة محكمة التمييز، وأصبحت محكمة الاستئناف هي المحكمة الأعلى في التنظيم القضائي في الضفة الغربية[359].

لقد طالت يد الاحتلال الإسرائيلي كل جوانب الجهاز القضائي في الضفة الغربية من حيث تشكيل المحاكم ومكان إنعقادها وصلاحياتها الإقليمية والموضوعية.

وتم إنشاء المحاكم العسكرية وأنيطت بها صلاحية وحق النظر بكافة القضايا المتعلقة بالأمن والنظام العام، فضلاً على العديد من القضايا المدرجة ضمن اختصاصات المحاكم المحلية،

---

358 أبو شرار، عيسى: **النظام القضائي في فلسطين،** http://www aafaq org/fact2/14.htm ، ص (16)

359 أبو شرار، عيسى: **النظام القضائي في فلسطين،** المرجع السابق، ص (27) وما يليها.

وإنشاء أيضاً لجنة الاعتراضات العسكرية التي منحت صلاحية محاكم الاستئناف المحلية وذلك في بعض القضايا[360].

ونصب الحاكم الإداري نفسه مكان الملك والسلطة التنفيذية، ونقل جميع الصـلاحيات المناطـة بهما إلى نفسه استناداً للقوانين السارية المفعول، وقام بتولي تعيين القضاه وأعضاء النيابة عـن طريق لجنة التعيين التي حلت محل المجلس القضائي، وقام بممارسة جميع صلاحيات المجلـس ونقل صلاحيات وزير العدلية إلى قائد المنطقة.

إن الجريمة التي اقترفتها إدارة الاحتلال بحق الجهاز القضائي في الضـفة الغربيـة أدت إلـى إعلان المحامين الإضراب عن المثول أمام المحاكم، وكان هذا الإضراب مطلباً وطنياً شـجعه وساهم فيه كل من نقابة المحامين ووزارة العدل في الأردن وأصبحت إمكانية فك الاضراب من المحرمات التي لا يجوز بحثها، ونتيجة لذلك سمحت إدارة الاحـتلال للمحـامين الإسـرائيليين بالعمل في محاكم الضفة الغربية مما أدى إلى زيادة انتهاك حقوق المواطنين وحرمـانهم مـن ضمانات التقاضي، وألحق الإضراب ضرراً بالغاً بمهنة المحاماة نفسها، وبإعداد محامين جـدد ذوي كفاءات تؤهلهم في عمل المحاماة.

2. الجهاز القضائي في فترة السلطة الوطنية الفلسطينية:

بالإضافة إلى ماكان يعاني منه الجهاز القضائي في فترة الاحتلال الإسرائيلي والذي تم نقله إلى السلطة الوطنية على هذه الحالة، وبرغم من مرور 10 سنوات على قدوم السلطة إلا أنه ما زال أيضاً يعاني من مشاكل عدة نوجزها فيما يلي:

- عدم استقلال السلطة القضائية.

لقد نص القانون الأساسي وقانون السلطة القضائية على استقلال السلطة القضائية، إلا أن ما يحدث على أرض الواقع مختلف، واستقلالية السلطة القضـائية تعنـي الاسـتقلال الإداري والمالي والفني عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية.

---

[360] الريس، ناصر: **القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره**، المرجع السابق، ص (73).

إلا أن السلطة القضائية تعاني من تدخل كبير من قبل السلطة التنفيذية في شـؤونها ممثلـة برئيس السلطة الوطنية ووزير العدل، وكذلك الأجهزة الأمنية، وفي الكثير من عملها وعمل النيابة العامة.

والسبب وراء عدم تفعيل مبدأ استقلالية السلطة القضائية على أرض الواقع يعـود إلـى أن القانون الأساسي الذي نص صراحة على مبدأ استقلالية السلطة القضائية، ونص أيضاً على إنشاء مجلس أعلى للقضاء، وأن السلطة القضائية تتولاها المحاكم على اخـتلاف أنواعهـا ودرجاتها، فإنه ترك تنظيم ما نص عليه للقانون العادي، فعلى سبيل المثال نـص القـانون الأساسي على إنشاء مجلس القضاء الأعلى ولكنه لم يحدد كيفية تشكيله ولا اختصاصاته، بل أحال ذلك إلى القانون العادي وكان الأجدى أن يتناول القانون الأساسي السلطة القضائية كما تناول كلاً من السلطة التنفيذية والتشريعية بالتفصيل، لا أن يترك تنظيم ما نص عليه إلـى القوانين العادية والتي منها قانون السلطة القضائية، فعدم تحديد كيفية تشكيل مجلس القضاء الأعلى والصلاحيات التي عليه ممارستها أديا إلى اهدار مبدأ استقلالية القضاء عن طريـق القانون العادي " قانون السلطة القضائية فقانون السلطة القضائية أعطـى لـرئيس السـلطة الوطنية ولوزير العدل صلاحيات تؤدي إلى تدخلهم في شؤون القضاء، ومن ذلك على سبيل المثال إنشاء مجلس قضاء مؤقت بناء على تنسيب وزير العدل[361].

كما أعطى صلاحية لوزير العدل بأن يتدخل بميزانية السلطة القضائية، وحتى لو كان ذلـك من قبل الإشراف الإداري فإنه سيؤدي إلى المساس باستقلالية الجهاز القضائي، صـلاحية دعوة مجلس القضاء الأعلى للإنعقاد وحضور جلساته، وقبول استقالة القضاة الذي يتم بناءاً على قرار يصدر عن وزير العدل، ونقل القضاة وندبهم يكون بناء على قرار مـن وزيـر العدل.

[361] انظر المادة (8) ، من قانون السلطة القضائية الفلسطيني، لسنة 2002.

يتضح مما سبق أن قانون السلطة القضائية قد اشتمل على أحكام متعلقة بصلاحية وزير العدل الذي هو جزء من السلطة التنفيذية، وهذا يعني تدخل السلطة التنفيذية بعمل السلطة القضائية سواء بطريق مباشرة أو غير مباشرة.

- قيام السلطة التنفيذية بانتهاك قواعد القانون الأساسي وقانون السلطة القضائية.

وقد أدى ذلك إلى المساس باستقلالية السلطة القضائية، ويعتبر تشكيل مجلس القضاء المؤقت غير شرعي وغير قانوني لأنه مخالف لقانون السلطة القضائية، وبالتالي فكل ما يصدر عنه هو غير شرعي.

- تداخل الصلاحيات المعطاة لوزير العدل مع صلاحيات مجلس القضاء الأعلى.

وأدى ذلك إلى وجود خلاف بين وزارة العدل ومجلس القضاء وصل إلى حد القطيعة وانعكست آثاره على الجهاز القضائي برمته.

ويشهد الوقت الحاضر خلافاً كبيراً بين وزير العدل والنائب العام ومجلس القضاء الأعلى حيث يشكل كل منهم محوراً مستقلاً، فوزير العدل يطالب بإعطائه جميع الصلاحيات التي منحها إياه قانون السلطة القضائية في الوقت الذي يرى مجلس القضاء الأعلى في ذلك إهداراً لمبدأ استقلالية القضاء مما دفع المجلس إلى سحب الصلاحيات تلك من وزير العدل.

- تدخل الأجهزة الأمنية في عمل السلطة القضائية.

تقوم بعض الإدارات والأجهزة بالتدخل في الوظيفة القضائية، ومما يزيد الأمر صعوبة تصرف بعض الأجهزة وكأنها مستقلة عن الأجهزة الأخرى، وتبدو فعلياً أن ليس لها مرجعية تشريعية أو قيادية واحدة يمكن من أن تكبح جماح أفرادها في الاعتداء على اختصاص القضاء[362]، فيتولى المستشارون بهذه الإدارات مهمة النظر في الشكاوي والمنازعات والخصومات الحقوقية والشخصية القائمة بين الأفراد والبت فيها، والذي يثير

---

[362] الخالدي، أحمد: **معوقات أداء السلطة القضائية لوظائفها**، المرجع السابق، ص (19).

الانتباه هنا هو ذلك الكم من القضايا التي تنظرها هذه الإدارات وتبت بها سنوياً، وأيضاً تعاطي العديد من المحامين الفلسطينيين مع هذه الدوائر وتفضيلها على القضاء[363].

وقد أدى ذلك إلى اهتزاز هيبة القضاء بسبب تدخل هذه الإدارات بقوة نفاذ الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية، عن طريق عدم تنفيذ قرارات المحاكم كالإفراج عن الموقوفين أو المطالبة باستبدال العقوبة المقررة، وهذا كله أدى إلى إنصراف المتقاضين إلى اللجوء نحو أصحاب النفوذ بأجهزة السلطة لحسم منازعاتهم مع ما يرافق ذلك من احتمالات الرشوة والفساد في إدارات السلطة، وفي إدارة توزيع العدالة بين الناس وفقاً للمصالح وليس وفقاً لأحكام القانون[364].

ويجب حل هذه المعضلة، والتأكيد على عدم تدخل أجهزة الأمن بشؤون القضاء، وجهاز الشرطة هو الجهاز الوحيد الذي يتصل عمله بالقضاء والمحاكم من أجل تنفيذ قراراتها فقط، علماً أن هناك اقتراحاً بتشكيل شرطة قضائية تابعه للجهاز القضائي على غرار المجلس التشريعي.

- المعيقات البنيويه المادية " المحاكم وتجهيزها".

يتطلب الجهاز القضائي ليكون قادراً على تلبية طموحات الشعب الفلسطيني وتحقيق العدالة والأهداف المرجوه منه، امتلاك بنية تحتية قادرة على مواجهة التطورات التي أحدثتها التشريعات القضائية، تتمثل في توفير مقار للمحاكم مجهزة بالأجهزة اللآزمة لعملها، وتوفير محاكم بالكم الذي يتناسب مع القضايا التي ترفع أمام القضاء الفلسطيني، ولهذا كان من المفترض بالسلطة الوطنية أن تتدارك قلة عدد هذه المحاكم بالعمل على توسيع انتشارها الأفقي، بحيث يمتد ليشمل كافه المدن الفلسطينية، وذلك كي تقلل من العبء والضغط القائم

---

[363] الريس، ناصر: **القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره**، المرجع السابق، ص (173).

[364] الخالدي، أحمد، **معوقات أداء السلطة القضائية**، المرجع السابق، ص (20).

على صعيد المحاكم العاملة التي تعثر أداءها جراء الكم المرتفع مـن القضـايا المرفوعـه أمامها[365].

وإنشاء محاكم صلح وبداية في كل مدينة من مـدن الضـفة والقطـاع، وإنشـاء المحـاكم المتخصصة لتخفيف العبء عن المحاكم العادية، إضافة إلى أن الاختصـاص يـؤدي إلـى قضاء أفضل، مثل محاكم ضريبية ومحاكم أراضي ومحاكم عمل.

وأن تكون هذه المحاكم مجهزة بالتجهيزات اللازمة التي تتطلبها طبيعـة عملهـا ولتحقيـق سرعه البت في القضايا المرفوعه أمامها، كما أن الأساليب الفنيـة والإداريـة فـي إدارة السجلات قد مضى عليها زمن وهي تعتمد في أغلبها على النظام اليدوي في الإعداد والحفظ الأمر الذي ينعكس سلبياً على أداء السلطة القضائية[366].

ويجب إصلاح وضع المحاكم وتطوير العمل فيها، وتزويد المحـاكم بالأسـاليب الحديثـة كالحاسوب لتسهيل عملها وتوسيع مبانيها وتوفير كافة المستلزمات الفنيـة التـي تحتاجهـا المحاكم.

- المعيقات البنيويه البشرية "القضاة".

كما هو الحال بالنسبة لوضع المحاكم وما تعانيه، ينطبق الوضع على صعيد القضاة حيـث يعاني الجهاز القضائي من نقص في عدد القضاة، ويلعب تعطل القضاء في فترة الاحـتلال الإسرائيلي السبب الأكبر في ذلك مما أدى إلى نقص حاد في الكفـاءات المتـوفرة بسـبب إضراب المحامين وامتناع القضاة الفلسطينيين عن العمل في المحاكم.

وتتحمل السلطة الوطنية الفلسطينية جزءاً من المسؤولية في استمرارية هذا الوضع وعـدم وضع سياسة لتطوير الكفاءات القضائية، فعلى صعيد عدد القضاة تعاني المحاكم المختلفـة من نقص واضح وملحوظ بهذا الصدد، إذا ما قورن بعدد القضايا المطروحه أمام المحـاكم

---

[365] الريس، ناصر: **القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره**، المرجع السابق، ص (202).

[366] الخادي، أحمد: **معوقات أداء السلطة القضائية**، المرجع السابق، ص (20).

بمختلف درجاتها، فمثلاً نرى أنه في العام 2001 نظر 100 قاضٍ في 96129 قضـية أي بمعدل 961.3 قضية للقاضي الواحد[367]، مما انعكس سلباً على آلية السير بالدعاوي، وعلى طول أمد النظر في القضايا المرفوعة أمام المحاكم، بحيث بات يستغرق البت بهـا أشـهراً طويلة في حالات السرعة، وسنوات طويله في الظروف الاعتيادية، وهذا أدى إلى التـأثير على القاضي وقناعته ودقة متابعته وإلمامه بموضوع الدعوى وتفاصيلها وحيثياتها، كما أدى طول النظر في الدعوى في كثير من الأحيان إلى تناوب أكثر من قاضٍ على النظر في ذات القضية[368].

ومما تجدر الإشارة إليه، كون النقص الواضح والملحوظ في عدد القضاه العاملين في سـلك القضاء ليس بسبب انعدام الكفاءات والخبرات القانونية المؤهلة والقادرة على العمـل بهـذا الجهاز، وإنما بسبب عزوف القضاة عن العمل في هذا الجهاز القضائي وذلك لعدة أسـباب منها:

1. المعوقات التي يتعرض لها الجهاز القضائي والتي تم الحديث عنها سابقاً، حتى أن بعض الكفاءات ذهبت إلى إنكار وجود جهاز قضائي على صعيد السلطة الوطنيـة بالمسـتوى المطلوب

2. ان التعينات التي تتم في الجهاز القضائي كثيراً ما تكون قائمة على اعتبـارات سياسـية وانتقائية أكثر من كونها قائمة على اختيار الخبرة والكفاءة.

3. تدني الحوافز المالية من رواتب وعلاوات ومخصصات مقررة للقضاة.

4. حدوث اعتداء على بعض القضاة بسبب قيامهم بالعمل القضائي من بعض الجهات غير المسؤولة، فالقاضي قد لا يكون في مأمن على حياته في ظل غياب دولة القانون، وهـذا كثيراً ما نجم عن عناصر لا مسؤولة خلال انتفاضة الأقصـى بسـبب غيـاب الأمـن الفلسطيني.

---

367 معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس) ، **المراقب الاجتماعي**، رقم (6) ، آذار 2003، ص (70).

368 الريس، ناصر: **القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره**، المرجع السابق، ص (157) وما يليها..

ولا يقتصر النقص الذي تعاني منه المحاكم على عدد القضاة وإنما يمتد ليشمل كل العاملين في المحاكم كالمحضرين الذين وظيفتهم تبليغ المعنيين بالأوراق القضائية المطلوب تبليغها، والتي لا يمكن للقاضي أن يباشر في نظر الدعوى المرفوعة أمامه إلا إذا تم تبليغ المدعى عليه شخصياً بالأوراق القضائية تلك.

كما ويعاني المحضرون أيضاً من نقص وإنعدام التكوين القانوني حيث يمارسون عملهم هذا دون أي تدريب أو تكوين قانوني وكذلك تعاني المحاكم من نقص في موظفي الخدمات ونقص في كافة الإدارات والدوائر المختلفة، إبتداء من دائرة الإجراء و إنتهاء بكتبة القضاة، فجميع دوائر وأقسام المحاكم تفتقر إلى الأعداد الكافية من الموظفين[369].

وظهرت في الآونة الأخيرة نداءات من جهات مختلفة تطالب بإصلاح الجهاز القضائي، وعلت الأصوات المنادية بذلك، وطالبت أن تشمل الإصلاحات التي يدور الحديث عنها في أجهزة السلطة وما كشفت عنه الانتفاضة الحالية من فساد في أجهزة السلطة جميعاً، وطالبت القيادة السياسية ورئيس السلطة الوطنية بإجراء إصلاح إداري ليشمل جميع مرافق السلطة الوطنية بما فيها الجهاز القضائي، بل إن بعض الهيئات الرسمية وغير الرسمية قد أولت الإصلاح في الجهاز القضائي اهتماماً كبيراً فاق اهتمامها بإصلاح أجهزة السلطة الأخرى، وأصبحت المطالبة بالإصلاح مطلباً وطنياً يحوز على اهتمام كل مواطن فلسطيني، وتعدى موضوع الإصلاح مجرد كونه مطلب وطني داخلي فأصبح أيضاً مطلباً دولياً، ومن الاستحقاقات التي فرضها المجتمع الدولي على السلطة الفلسطينية.

وشهدت السلطة الوطنية الفلسطينية مؤخراً خلافاً دار بين وزير العدل ومجلس القضاء الأعلى والنائب العام، وكذلك شمل نقابة المحامين وأدى تفاقم الأمور إلى إعلان الإضراب من قبل المحامين عن الترافع أمام المحاكم.

وتفاقمت الخلافات لدرجة أن تم تداولها في الأوساط الإعلامية والندوات وورشات العمل واللقاءات المتعددة للوصول إلى مخرج من الأزمة التي يعاني منها جهاز القضاء.

---

[369] الريس، ناصر: **القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره**، المرجع السابق، ص (16).

وأساس الخلاف يدور حول الصلاحيات التي منحها قانون السلطة القضائية لوزير العدل، والتي قام مجلس القضاء الأعلى والنائب العام بتجاوزها بحجة أن هذه الصلاحيات تتنافى مع مبدأ استقلال القضاء وتؤدي إلى خرقه في الوقت الذي يتمسك فيه وزير العدل بالصلاحيات التي منحها إياه القانون.

وقد صرح وزير العدل في الندوة التي عقدها منتدى الفكر والحوار أن هناك أوجهاً للخروج على القانون من أهل القانون نفسه، فمجلس القضاء الأعلى يعاني في إنشائه من بطلان في هذا التشكيل في لحظة الإنشاء لأن المادة (81) من القانون تقول بقرار من رئيس السلطة بناء على تنسيب وزير العدل يشكل مجلس القضاء فما هو رأي القانون إذا كان تشكيل المجلس قد خلا من الوزير، ولم تكن له صلاحية عقد اجتماع المجلس، ولم يعطى صلاحية إجراء المقتضى القانوني على الموازنة، بل إن الوزير لم يطلع على الموازنة وقامت النيابة العامة بإرسال موازنتها مباشرة لمجلس الوزراء مما أدى إلى تكريس عزل الأسرة العدلية عن بعضها بموجب هذه الموازنات[370]. وتوالت اللقاءات والندوات والتي تم عقدها لمناقشة موضوع إصلاح الجهاز القضائي، وشارك في هذه اللقاءات نقابة المحامين ووزارة العدل ومجلس القضاء وبعض المهتمين في هذا المجال، ويمكن تلخيص أهم المعوقات التي تم طرحها ويعاني منها الجهاز القضائي:

1. عدم شرعية مجلس القضاء الأعلى نفسه.
2. سحب الصلاحيات الممنوحة لوزير العدل استناداً لقانون السلطة القضائية من قبل مجلس القضاء الأعلى والنائب العام.
3. إن الصلاحيات الممنوحة لوزير العدل تؤدي إلى المساس باستقلال القضاء.

---

[370] جريدة الحياة: **المطالبة بالاصلاح واقرار قانون السلطة القضائية**، العدد (3131) ، ندوة عقدها منتدى الفكر والحوار، 2004/7/8.

4. إن التعينات التي تحدث في سلك القضاء والنيابة العامة لا تتم بصورة تخـدم مصـلحة الجهاز القضائي ولا يتم التدقيق بها وإنما تـتم الترقيـات طبقـاً للمصـالح الخاصـة و(الواسطات).

5. لا يوجد مبدأ للمتابعة والمحاسبة والرقابة على أعضاء الجهاز القضائي يلزمهم بالبت في القضايا العالقة والإسراع في النظر في الملفات الموجودة أمامهم، وإلـزامهم بسـاعات الدوام بحيث لا يأتي بعض القضاة ساعتين ثم يغادروا مما يؤدي إلى تراكم الملفات.

6. إن تدخل الأجهزة الأمنية في أعمال السلطة القضائية يعيق عمل القضاء.

7. عدم وجود نظام يعمل على تأهيل القضاه وتدريبهم وإعداد كفاءات متخصصة للنظر في نوع معين من المنازعات.

8. وجود الكثير من القضايا التي تبقى منظورة أمام المحـاكم لفتـرات طويلـة تسـتغرق السنوات.

9. إن الترقيات والترفيعات التي تجري لبعض القضاة سواء لدى محكمة الصلح أو محكمة البداية لا تتم حسب المعايير والكفاءة والإمكانيات[371].

10. سوء وضع المحاكم وقلة عددها وعدم تجهيزها كما يجب.

وهناك الكثير من المعوقات التي تواجه الجهاز القضائي والتي يحتاج البحث فيها وتبيانها وإلقاء الضوء عليها إلى دراسات مستفيضة ليس لها مجال في بحثنا هذا، إلا أنني أرى أنه يمكـن حل بعض المشاكل التي يعاني منها الجهاز القضائي عن طريق:

1. تشكيل هيئة عليا بمشاركة مجلس القضاء الأعلى والنيابة العامة ووزارة العـدل ونقابـة المحامين لوضع تصورات لحل هذه المعوقات بشرط أن لا تمس هذه الهيئة باسـتقلالية القضاء أو فرض الرقابة عليه.

---

[371] جريدة الحياة: **حول اصلاح الجهاز القضائي**، العدد (31144) ، ندوة لمنتدى الفكر والحوار، 2004/7/21، ص (9).

2. تعديل قانون السلطة القضائية بحيث يتم توضيح صلاحيات الجهات المعنية من وزارة العدل ومجلس القضاء الأعلى والنيابة العامة بصورة تؤكد على استقلالية الجهاز القضائي وضمان تحقيق هذه الاستقلالية على أرض الواقع.

3. توفير الأموال اللازمة للجهاز القضائي ليقوم بإنشاء المحاكم بالكم المطلوب، وتجهيزها بكل مستلزماتها، وتعيين من يلزم من القضاة وموظفي المحاكم الآخرين.

4. الإسراع في الانتهاء من إنشاء معهد القضاء الفلسطيني ليقوم بدوره بتطوير وتأهيل القضاة.

5. أن يحدد قانون السلطة القضائية طريقة تعين القضاة وأعضاء النيابة العامة وترقياتهم بحيث تتسم بالشفافيه والنزاهة بناءاً على المؤهل والخبرة والكفاءة والعدالة لا على المحسوبية.

6. إعادة تشكيل مجلس القضاء الأعلى بالشكل الذي يتطلبه القانون.

7. تفعيل الرقابة على أعضاء السلك القضائي بما يضمن سرعة البت في القضايا بعدالة ونزاهة ليعيد الثقة للمواطن بالجهاز القضائي وأن يقوم بهذه الرقابة مجلس القضاء الأعلى.

8. رفع يد الأجهزة الأمنية عن التدخل في أمور القضاء وإنشاء شرطة قضائية لهذا الغرض.

المطلب الرابع

تأخر إصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني

بالرغم من الأهمية التي تشكلها الضرائب سواء بالنسبة لخزينة الدولة أو المواطن الفلسطيني إلا أن المجلس التشريعي لم يقم لهذه اللحظة بإصدار تشريعات خاصة بالضرائب ومنها قانون ضريبةالدخل، وكان الأجدى بالمشرع الفلسطيني أن يضع القوانين الضريبية على سلم أولوياته وأن يقوم بسنها واقرارها.

وما زال العمل ساري المفعول بالقوانين التي كانت قبل سنة 1967 وكذلك ما أجرته دولة الاحتلال من تعديلات وتشريعات على الضرائب، والقانون الساري المفعول لهذه اللحظة في الضفة الفلسطينية هو قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 وفي قطاع غزة قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947، كما أن قانون ضريبة القيمة المضافة الذي فرضته دولة الاحتلال الاسرائيلي هو الساري المفعول

وفي بداية عام 1995 أقر مجلس وزراء السلطة الوطنية مجموعة من التسهيلات وكذلك مجموعة من التعديلات تتعلق بشرائح الضريبة للأفراد والإعفاءات الشخصية والعائلية، وهي سارية المفعول بشكل موحد في الضفة الغربية وقطاع غزة، ومن هذه التسهيلات الغاء ديون ضريبة الدخل عن السنوات قبل سنة 1989 وإلغاء فروق العملة، وغرامات التأخير عن ديون السنوات من 1989-1994 وتم منح خصم تشجيعي على تسديد الديون القديمة للسنوات من 1989 - 1994تراوحت نسبته بين 30% و10% وذلك حسب تاريخ تسديد تلك الديون.[372]

إلا أن ما قامت به وزارة المالية ومجلس الوزراء الفلسطيني لا يسد الفراغ القانوني واختلاف التشريعات بين مناطق السلطة الوطنية، وقدم التشريعات السارية وعدم مواكبتها للتطور الذي طرأ على موضوع الضرائب خلال الخمسين عاماً الأخيرة، وما زال هناك تباين بالضريبة المطبقة في الضفة الغربية وغزة، اضافة الى وجود عشرات الأنظمة والتعليمات والأوامر

---

[372] وزارة المالية (1997) : **دليل ضريبة الدخل، اعرف حقوقك وواجباتك**، المرجع السابق، ص (10).

العسكرية الإسرائيلية، وهذا يعني ضرورة إيجاد تشريع وطني موحد ينبع من الواقع، ويعكس السيادة الفلسطينية شرط أن يكون سهلاً ولا يتضمن تفصيلات كثيرة، وأن يأخذ بالمقومات الأساسية لفرض الضرائب[373].

وسنقوم الآن بتناول المراحل التي مر بها مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على طريق إصداره كقانون.

إن سن التشريعات يتم ضمن آلية متسلسلة من لحظة اقتراح مشروع القانون الى أن يتم إصداره ونشره بالجريدة الرسمية، وقد نظم آلية سن التشريعات الفلسطينية القانون الأساسي والنظام الداخلي للمجلس التشريعي وقانوناً بشأن إجراءات إعداد التشريعات رقم (5) لسنة 1995.

والآلية التي يتم بها سن التشريعات تكون على النحو الآتي:

أولاً:اقتراح القوانين:

يتم تقديم مشاريع القوانين والاقتراحات إما من قبل مجلس الوزراء إلى رئيس المجلس التشريعي مرفقة بمذكراتها الإيضاحية[374]، ويقوم رئيس المجلس التشريعي بإحالتها إلى اللجنة المختصة لإبداء الرأي فيها[375].

أو أن يتم تقديم مشاريع القوانين والاقتراحات من أحد أعضاء المجلس التشريعي أو أحد اللجان في المجلس، وتحول مباشرة الى اللجنة المختصة في المجلس التشريعي لإبداء الرأي، فيها فإذا رأى المجلس بعد الاستماع لرأي اللجنة قبول الاقتراح تتم إحالته الى اللجنة القانونية في المجلس لوضعه في مشروع قانون متكامل، لتقديمه للمجلس في الدورة نفسها أو التي تليها[376].

---

[373] **جريدة الحياة:**حلقة نقاش تطالب بادخال تعديلات على مشروع قانون ضريبة الدخل، العدد (3092) / 2004/5/30، ص (8).

[374] انظر المادة (70) ، من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، لسنة 2002.

[375] انظر المادة (65) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

[376] انظر المادة (56) ، من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل، لسنة 2002 والمادة (67) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني..

وفي حالة ما إذا كان الاقتراح مقدماً من قبل مجلس الوزراء فإنه يتعين على اللجنة أن تقدم إلى المجلس التشريعي تقريرها خلال مدة لا تتجاوز اسبوعين من تاريخ إحالته إليها، يتم بعدها إرسال نسخ لكل عضو من أعضاء المجلس التشريعي قبل ثلاث أيام على الأقل من موعد جلسة عرضه للمناقشة العامة، ويتم خلالها مناقشة عامة للمشروع إجمالاً بعد الاستماع الى تقرير اللجنة ثم يطرح المشروع على المجلس التشريعي للتصويت عليه بقبوله أو رفضه، فإذا قبله أحاله الى اللجنة المختصة لإجراء التعديلات المناسبة على ضوء المناقشة العامة التي أجراها، وعلى رئيس المجلس إحالة مشروع القانون الى اللجنة القانونية لإبداء ملاحظاتها القانونية اللآزمة[377].

ويؤخذ على النظام الداخلي للمجلس التشريعي أنه لم يحدد الفترة التي يجب فيها علـى اللجـان المذكورة سابقاً إعادة المشروع الى المجلس لإحالته للقراءة الأولى، أي لم يحدد فترة زمنية بين القراءة العامة وإبتداء القراءة الأولى مما يؤدي إلى مرور وقت طويل بـين المناقشـة العامـة والقراءة الأولى للمشروع، وهذا ما حدث مع مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني حيث تمت المناقشة العامة بتاريخ 98/12/21 أما القراءة الأولى فتمـت بتـاريخ 2000/8/17 أي بعـد انقضاء العامين تقريباً.

ثانياً: إقرار مشاريع القوانين والاقتراحات:

تتم المناقشة بقراءتين منفصلتين، القراءة الأولى والقراءة الثانية، وتجري القراءة الثانية خـلال شهر من تاريخ إقرار المشروع بالقراءة الأولى، وتقتصر القراءة الثانية على مناقشة التعـديلات المقترحة فقط.

بعد ذلك يجوز طرح مشروع القانون للقراءة الثالثة، وذلك بناء على طلب كتابي مسبب من قبل مجلس الوزراء أو من قبـل ربع أعضاء المجلس التشريعي خلال أسبوعين من القراءة الثانيـة وقبل إحالة المشروع لرئيس السلطة الوطنية للمصادقة عليه تمهيداً لنشره[378].

---

[377] انظر المادة (67) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

[378] انظر المادة (68) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

وفور إقرار المشروع بالقراءة الثالثة أو مضي أسبوعين على إقراره بالقراءة الثانية دون التقـدم بطلب لإحالته للقراءة الثالثة يحيل رئيس المجلس التشريعي المشروع إلى رئيس السلطة الوطنية لإصداره[379].

يصدر رئيس السلطة الوطنية القوانين بعد إقرارها من قبل المجلس التشريعي خلال شهر مـن تاريخ إحالتها إليه، وله أن يعيدها الى المجلس التشريعي خلال الشهر ذاته مرفقة بملاحظاته أو أسباب اعتراضه، وفي هذه الحالة يعيد المجلس التشريعي المشروع فإذا أقره بالأغلبية المطلقـة للمجلس اعتبر نافذاً وينشر فوراً بالجريدة الرسمية[380].

وبعد استعراض آلية سن التشريعات التي تتم من قبل المجلس التشريعي فإن ما يجـري العمـل عليه مختلف نوعاً ما، وخاصة في الحالة التي يكون فيها مشروع القانون مقـدماً مـن مجلـس الوزراء ويتم على النحو التالي:

تعد الوزارة المعنية مشروع القانون ويحيل الوزير المشروع الـى ديـوان الفتـوى والتشـريع لصياغة المشروع بالصياغة القانونية [381].

ويقوم ديوان الفتوى والتشريع بدراسة المشروع المقترح وإدخال ما يـراه مناسـباً عليـه مـن تعديلات، بشرط أن لا يغير من جوهره والغاية المستهدفة منه[382]، ثـم يعيـد ديـوان الفتـوى والتشريع المشروع الى الوزارة المعنية التي تقوم بإحالته الى مجلـس الـوزراء الـذي يقـوم باستكمال العملية التي تم التطرق إليها سابقاً في سن التشريعات وبعد إقرار المجلس التشـريعي المشروع بالقراءة الثالثة أو بعد مرور اسبوعين على القراءة الثانية يحيل المجلـس التشـريعي المشروع الى مجلس الوزراء الذي يحيله لرئيس السلطة الوطنية للمصادقة عليه، ثم يقوم ديوان الفتوى والتشريع بنشر القانون في الجريدة الرسمية.

---

379 انظر المادة (70) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

380 انظر المادة (71) ، من النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

381 انظر المادة (1) ، من القانون رقم (4) ، لسنة 1995، بشأن اجراءات اعداد التشريعات.

382 انظر المادة (3) ، من قانون رقم (4) ، لسنة 1995، بشأن اجراءات اعداد التشريعات.

ويلاحظ على آلية سن التشريعات الفلسطينية ما يلي:

1. أن القانون الأساسي والنظام الداخلي للمجلس التشريعي لم ينصا على صلاحيات ديوان الفتوى والتشريع ودوره في العملية التشريعية.

2. لم يحدد النظام الداخلي المدة التي يجب خلالها طرح المشروع للقراءة الأولى بعد المناقشة العامة.

3. لم يحدد القانون الأساسي ولا النظام الداخلي للمجلس التشريعي آلية نشر القانون والجهة التي تقوم بنشره، والذي عالج هذا الأمر هو قانون رقم (4) لسنة 1995

4. قد يحدث في بعض الأحيان أن ديوان الفتوى والتشريع يقوم بنسف مشروع القانون الذي قدمته الوزارة المعنية وإعداد مشروع مختلف، وهذا ما حدث للكثير من المشاريع منها مشروع القانون الخاص بالجمعيات الأمر الذي يعني انتهاك للقانون نفسه[383].

5. لم يعالج القانون الأساسي ولا النظام الداخلي للمجلس التشريعي الحالة التي تحدث عندما لا يقوم رئيس السلطة الوطنية بالمصادقة على المشروع، ولا إعادته إلى المجلس التشريعي بملاحظاته بل يبقى فترة طويلة دون إصدار، وهذا ما حدث بخصوص الكثير من القوانين، ومنها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

وبالنسبة لمشروع قانون ضريبة الدخل فإن العمل على إعداده من قبل وزارة المالية –الوزارة المعنية– كان منذ عام 1997، والدليل على ذلك أن مجلة البنوك في فلسطين أجرت مقابلة مع وكيل وزارة المالية بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل، الذي صرح وفي أثناء المقابلة بأن المشروع المقترح والذي سيتم إقراره واعتماده قريباً من أهم القضايا المطروحة للنقاش في الأوساط المالية والمصرفية منذ أن تم نشره تمهيداً لمناقشته في المجلس التشريعي[384]، كما أنه تم

---

[383] قانون رقم (4) ، لسنة 1995، بشأن اجراءات اعداد التشريعات.

[384] **مجلة البنوك في فلسطين**: مقابلة مع وكيل وزارة المالية، بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل، العدد الثالث، دار الرسالة للطباعة والنشر، شباط، 1997، ص (30).

الافصاح من قبل وزارة المالية بأنه تم الانتهاء من اعـداد مشـروع قـانون ضـريبة الـدخل الفلسطيني المقترح[385].

إلا أن هذا المشروع لم ير النور ولم يقدم الى المجلس التشريعي إلا في أواخـر العـام 1998، وقدم المشروع من قبل لجنة الموازنة في المجلس التشـريعي بتـاريخ 1998/11/5،، وتمـت المناقشة العامة له بتاريخ 1998/12/21.

ومن هنا يبدأ الخلل، فالسؤال الذي يطرح نفسه لماذا قدم المشروع من قبل لجنة الموازنـة فـي المجلس التشريعي وليس من قبل مجلس الوزراء؟ ألم تقم وزارة المالية ولفترة طويلـة بالعمـل على إعداد مشروع قانون لضريبة الدخل، وما مصير هذا المشروع؟

وأقر بالقراءة الأولى بتاريخ 2000/8/17 أي بعد ما يقارب العامين، وهذا يدل على خلل عانى منه المشروع أدى إلى تأخير إقراره، ثم أقر بالقراءة الثانية بتاريخ 2001/3/11.

وأحيل إلى مجلس الوزراء بتاريخ 2001/4/22 وبعدها أحيل إلى رئيس السلطة الوطنية بتاريخ 2001/5/23، ولكن رئيس السلطة الوطنية لم يصادق عليـه ولا هـو أعـاده إلـى المجلـس التشريعي، وبالتالي لم يتم نشره بالجريدة الرسمية لهذه اللحظة.

والسؤال الذي يثور من يتحمل مسؤولية عدم نشر القانون ؟ والجواب هو أن عدم نص القـانون الأساسي والنظام الداخلي للمجلس التشريعي على الجهة التي تتولى نشر القانون، وعدم معالجـة الحالة التي لا تتم فيها مصادقة رئيس السلطة الوطنية على المشروع ولا إعادته للمجلـس بـل بقاءه لدى رئيس السلطة الوطنية بدون نشر هو الذي أدى إلى حدوث هذا الخلـل، فقـد اكتفـى القانون الأساسي والنظام الداخلي بالنص على نشره فوراً دون تحديد الجهة التي تقوم بنشره ولا الكيفية التي يتم فيها النشر.

ولقد جرت العادة كثيراً أن لا يقوم رئيس السلطة الوطنية بالمصادقة على المشاريع ولا إعادتهـا إلى المجلس التشريعي، بل تبقى عنده وهذا ما حدث مع الكثير من المشاريع والتي أهمها القانون

---

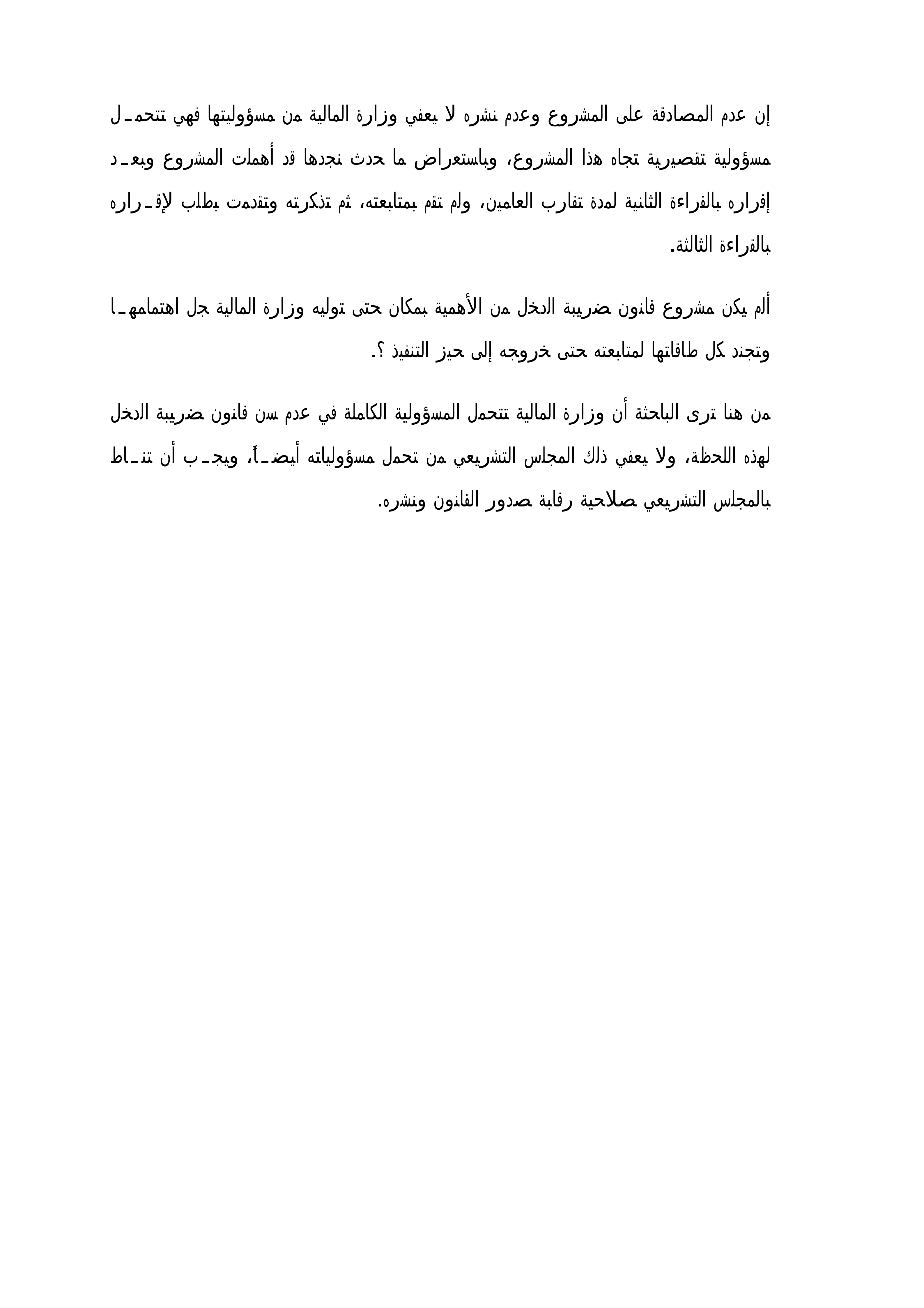
[385] وزارة المالية: **دليل ضريبة الدخل**، اعرف حقوقك وواجباتك، المرجع السابق، ص (7).

الأساسي، وكذلك مشروع قانون تنظيم تملك الأجانب للعقارات في فلسطين والذي أحيل لـرئيس السلطة الوطنية بتاريخ 1997/10/4 ولم يصدر لهذه اللحظة، ومشروع قانون الهيئـة العامـة الفلسطينية للبترول والذي أحيل إلى رئيس السلطة الوطنية بتاريخ 1997/12/7 ولم يصدر لهذه اللحظة:

وإن ما يثير الدهشة والغرابة في موضوع مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية أنه جرى العمل من قبل وزارة المالية على إعداد قراءة ثالثة له من أجل عرضـه علـى المجلـس التشريعي لإقراره بالقراءة الثالثة، فقد أرسل وزير المالية خطاباً إلى لجنـة الموازنـة بتـاريخ 2003/12/25 بخصوص مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لإعداده بالقراءة الثالثـة أي بعد سنتين ونصف من إحالته إلى رئيس السلطة الوطنية للمصادقة عليه، وهذا يعتبـر مخالفـاً للنظام الداخلي للمجلس التشريعي، ولذلك طلب المجلس التشريعي من وزيـر الماليـة اعتبـار مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية على أنه قانون، وطلب منه العمل على اقتراح مشروع معدل لقانون ضريبة الدخل ووافق وزير المالية على ذلك وهذا ما يجري العمل عليـه حالياً حيث أن مشروع القانون تتم مناقشته من قبل لجان المجلس التشريعي ووزارة المالية.

والسؤال الذي يثور كيف سيتم التعامل مع مشروع القانون المقر بـالقراءة الثانيـة والمشـروع المعدل، فهل يمكن أن يكون مشروع معدل لقانون لم ينشر، إن القانون إذا لم ينشر فقد أحد أهـم مقومات وجوده ولا يمكن له أن يرتب أي أثر بدون تحقق شرط نشره، وهل سيتم نشـر هـذا القانون (المشروع المقر بالقراءة الثانية) مع القانون المعدل له؟.

والسؤال الأهم من هذا كله من يتحمل مسؤولية ما حدث ؟ إن أهمية وجود قانون لضريبة الدخل التي تلعب دوراً مهماً في تحقيق أهداف السياسة المالية، وتشكل تأثيراً على حياة كـل مـواطن أجدى بالاهتمام والمتابعة، وكان يجب على ديوان الفتوى والتشريع أن يقـوم بمهماتـه وينشـر القانون بعد استنفاذ المدة القانونية له بعد إحالته لرئيس السلطة الوطنية، كما أن الباحثة لا تجـد مبرراً لعدم مصادقة رئيس السلطة الوطنية عليه وعدم تقديم ملاحظاته عليه وإعادتـه للمجلـس التشريعي.



إن عدم المصادقة على المشروع وعدم نشره لا يعفي وزارة المالية من مسؤوليتها فهي تتحمـل مسؤولية تقصيرية تجاه هذا المشروع، وباستعراض ما حدث نجدها قد أهملت المشروع وبعـد إقراره بالقراءة الثانية لمدة تقارب العامين، ولم تقم بمتابعته، ثم تذكرته وتقدمت بطلب لإقـراره بالقراءة الثالثة.

ألم يكن مشروع قانون ضريبة الدخل من الأهمية بمكان حتى توليه وزارة المالية جل اهتمامهـا وتجند كل طاقاتها لمتابعته حتى خروجه إلى حيز التنفيذ ؟.

من هنا ترى الباحثة أن وزارة المالية تتحمل المسؤولية الكاملة في عدم سن قانون ضريبة الدخل لهذه اللحظة، ولا يعفي ذلك المجلس التشريعي من تحمل مسؤولياته أيضـاً، ويجـب أن تنـاط بالمجلس التشريعي صلاحية رقابة صدور القانون ونشره.

المطلب الخامس

الجهاز الضريبي ونقص الكفاءات البشرية المتخصصة

يقع على الادارة الضريبية العبء الأكبر في تحقيق أهداف الضريبة وتطبيق القانون التطبيق الصحيح

فالادارة الضريبية تلعب الدور الأساسي في عملية ربط الضريبة وتحصيلها وهي التي تقوم بتطبيق القانون الضريبي ووضعه موضع التنفيذ، كما أنها تساهم مساهمة كبيرة في محاربة التهرب الضريبي وتقوية شعور الانتماء لدى المكلف وبالتالي تحقيق الالتزام من قبله، ونجد معظم من كتبوا بالتهرب الضريبي ألقوا جزءاً من المسؤولية على عاتق الادارة الضريبية، ومما لا شك فيه أن الجهاز الاداري المؤهل والمدرب هو الذي سيكون قادراً على تطبيق القانون الضريبي بكفاءة عالية من شأنها أن تحد من حجم ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل بشكل ملموس[386].

فالادارة الضريبية هي التي تقوم بتقدير الضريبة وربطها على المكلفين، وقد أعطتها قوانين الضرائب صلاحيات واسعة منها ربط الضريبة بطريق التقدير الجزافي (التقدير الاداري) ، ونظر الطعون الضريبية، وبعض القوانين أعطتها صلاحية التصالح مع المكلف للوصول إلى مبلغ الضريبة المستحقة.

وتعتبر الأدارة الضريبة الأكثر اتصالاً والتصاقاً بالمكلف واطلاعاً على أوضاعه المالية وحقيقة دخله، فهي أداة الدولة في تحصيل الأيرادات الضريبية وحصول الخزينة على مستحقاتها من الضرائب.

إن عملية فرض الضريبة وتقديرها وتحصيلها تتألف من عناصر ثلاث، القانون الضريبي الذي يشرع الضريبة والإدارة الضريبية التي تربط الضريبة وتحصلها والمكلف الذي يقع على عاتقه

---

[386] العوران، أحمد فراس، راجح أحمد الخضور: *التهرب من ضريبة الدخل في الأردن" دراسة تحليلية من*1976-1997، **مجلة العلوم الاجتماعية**، مج (32) ، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد (1) /2004، ص (35).

العبء الضريبي، ولما تقوم به الادارة الضريبية من دور مهم في العملية الضريبية فيجب أن تتمتع بمقومات مادية وبشرية تؤهلها وتجعلها قادرة على القيام بالدور الذي أنيط بها.

وقد رتب القانون الضريبي للادارة الضريبية حقوقاً كما فرض عليها التزامات منها المحافظة على أسرار المكلفين المالية، وعدم التعسف في تقدير الضريبة، والالتزام بتطبيق القانون عند ربط الضريبة.

فعلى صعيد المقومات المادية فيجب أن تتواجد في كل منطقة دائرة ضريبية وذلك تسهيلاً على المكلف في الوصول إليها ومراجعتها.

وأن تجهز هذه الدوائر الضريبية بكل المستلزمات المادية من أثاث ومباني وأدوات مكتبية وكمبيوترات لازمة لتمكينها من القيام بأعمالها بأسرع وقت وعلى أكمل وجه، فوجود شبكة حاسوب تربط كل الدوائر الضريبية ببعضها لتسهيل الاتصال وتبادل المعلومات والتيسير على المكلفين يعد مطلباً هاماً وحيوياً لا يمكن للدوائر الضريبية الاستغناء عنه.

كما أنه يجب أن تتوفر دائرة معلومات متعلقة بالمكلفين، ومكتبة (أرشيف) تتعلق بالطعون الادارية والمبالغ المطعون فيها وكيفية البت في هذه الطعون.

فالباحثة وبعد عدة زيارات قامت بها لدوائر ضريبة الدخل، لم تتمكن من الوصول إلى حقيقة عدد الملفات التي تم الطعن الاداري عليها في أية سنة من سنة 1994 ولهذه اللحظة وكم من الملفات التي تم انهاءها بالاتفاق، والنتيجة التي ينتهي إليها الطعن الأداري، وذلك لسبب عدم توفر دائرة معلومات أو دائرة متخصصة في توثيق هذه المعلومات وتنظيمها بصورة تمكن من دراستها والوصول الى استنتاجات بشأنها.

أما على صعيد المقومات البشرية (موظفي الضرائب) فيجب أن يتمتعوا بالنزاهة والأمانة لأن طبيعة عملهم تقتضي ذلك، بالاضافة إلى تمتعهم بالذكاء والفطنة والدراية ليقوموا بتقدير الضرائب إدارياً إذا تطلب الأمر، وبما يتناسب ويتوافق مع الدخل الحقيقي للمكلف لا الدخل

المفترض، والقدرة على الحصول والوصول إلى المعلومات الحقيقية اللازمة سواء من المكلف أو من مصادر أخرى.

كما أنه يجب أن يكون عدد العاملين في الدوائر الضريبية يتناسب مع عدد المكلفين ومع امكانية فحص أكبر عدد من ملفات المكلفين سنوياً.

إن مهمة موظفي الدوائر الضريبية لا تنحصر فقط في فحص الملفات بل تتجاوزه إلى حصر المكلفين الخاضعين للضريبة سواء من يتقدم منهم بالاقرار الضريبي أو من يتخلف عن تقديم الاقرار، كذلك قيامها بعمل تقدير اداري لمن تخلف عن تقديم الاقرار وكان خاضعاً للضريبة، أيضاً يقع على عاتقها جمع المعلومات اللازمة عن المكلفين وحقيقة دخولهم للوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف من أجل تمكينها من ربط الضريبة المستحقة فعلاً عليه.

ويجب أن يمتاز موظفوا الضرائب بالخلق الرفيع والهدوء والمعاملة الحسنة لأنهم الأكثر اتصالاً بالمكلفين وهم المرآة التي تعكس الوجه الحسن للدولة مما يعمل على زيادة الانتماء الوطني لدى المكلفين ومحاربة التهرب الضريبي والحد منه.

ويجب أن يتوافر في الدوائر الضريبية من الموظفين من يحمل مؤهل قانوني، فمعظم موظفي الدوائر الضريبية هم من ذوي التخصصات المحاسبية ويفتقرون الى الخبرات القانونية، وبما أن موضوع الضرائب حديث نسبياً وتحكمه مبادئ قانونية خاصة فلا بد من توافر المؤهلات القانونية لدى بعض الذين يعملون في هذه الدوائر.

وبما أن موظفي الضرائب وبحكم طبيعة عملهم قد يكونوا عرضة للإغواء والنفس الأمارة بالسوء لذلك يجب حمايتهم من مغريات قد تكون ملازمة لهم بسبب عملهم وذلك عن طريق منحهم علاوات وحوافز تشجيعية تحصنهم من الرشوة والفساد المالي.

وأهم ما يعاني منه الجهاز الضريبي في فلسطين من معوقات تكمن في ما يلي:

1. عدم تجهيز الدوائر الضريبية بالمستلزمات المادية من أدوات مكتبية وأثاث وغيره بالمستوى المطلوب.

2. عدم وجود شبكة حاسوب تربط الدوائر الضريبية مع بعضها البعض.

3. عدم وجود دائرة للمعلومات خاصة بالطعون الادارية.

4. افتقار العاملين فيها للخبرات والمؤهلات القانونية.

5. عدم وجود نظام حوافز وعلاوات خاصة بالموظفين العاملين بالدوائر الضريبية.

وأهم ما يخص موضوع البحث هذا هو ما يتعلق بالمؤهل القانوني لذا يجب أن يكون في الدوائر الضريبية موظفون لديهم المؤهل العلمي بالقانون بالإضافة إلى العلوم المالية والمحاسبية، لأن موضوع الضرائب قائم على المبادئ القانونية، فإذا لم يكن مأمور الضريبة ملم بهذه المبادئ القانونية، بالإضافة إلى خبرته المحاسبية فان ذلك سيوقعه في الكثير من الأخطاء القانونية عند ربط الضريبة على المكلفين، لذلك يجب على الأقل أن يكون في كل دائرة ضريبية من لديه مؤهل علمي في العلوم القانونية من بين موظفيها.

كما يجب أن يكون في الجهاز الضريبي دائرة مهمتها الرقابة على تقديرات الموظفين ومتابعة الطعون الضريبية ومعرفة ما ينتهي إليه الطعن الاداري من اتفاق، للوقوف على ما تم التوصل إليه وذلك للحد من التقديرات الباهظة التي يقدرها مأموروا التقدير ومنعاً من حدوث رشاوي قد تؤدي الى تضييع الكثير من حقوق الخزينة العامة.

الخاتمة والتوصيات

لقد تم الانتهاء من إعداد هذا البحث بحمد ا وعونه، الذي تم من خلاله بيـان الأهميـة التـي يحتلها الطعن القضائي في المنازعات الضريبية، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها لصالح كـل من الدولة والمكلفين.

فالطعن القضائي يهدف إلى حسم المنازعات التي تقوم بين المكلفين والإدارة الضـريبية، ممـا يساهم في حصول الدولة غلى حقها من الضريبة بصورة كاملة غير منقوصة، كما أن الطعـن القضائي ومن خلال الأحكام التي تصدر بخصوصه يساهم مساهمة كبيرة في إرسـاء المبـادئ القانونية في موضوع الضرائب التي تساعد المعنين على حل المشكلات والمعضلات التي تظهر نتيجة تطبيق القوانين الضريبية، كما أن الطعن القضائي يشكل الضمانة الأكبـر للمكلفـين، لأن القضاء هو الحكم إذا ما ثار خلاف بين المكلف والإدارة والضريبية، على اعتبـار أن القضـاء جهة مستقلة ومحايدة عن كل من أطراف النزاع وتحوز على ثقة المكلف ويطمئن إلى أحكامهـا أكثر من ثقته واطمئنانه إلى قرارات الإدارة الضريبية.

فشعور المكلف أن هناك جهة يمكن لها أن تنصفه أمام الإدارة الضريبية -أحد أجهزة الدولـة- إذا لحقه إجحاف من جراء قراراتها، يجعل المكلف أكثر شعوراً بالأمان على دخلـه ونشـاطه الاقتصادي، وشعور المكلف بأن العدالة تعم الجميع وأن هناك من يراقـب مشـروعية ربـط الضريبة وتحصيلها بما يحقق الشفافية لأهم مورد من موارد الدولة يجعله أكثر إنتمـاء وحبـاً لوطنه مما يعمل على الحد من ظاهرة التهرب لضريبي.

وأثناء تناول هذا البحث تم التوصل إلى نتائج هامة منها: أن الطعن القضائي فـي المنازعـات الضريبية يتمتع بخصوصية معينة يمتاز بها عن غيره مـن المنازعـات الإداريـة والمدنيـة والتجارية والجنائية بسبب ذاتية القانون الضريبي نفسه، فسرعة البت في المنازعات الضـريبية وامتياز الدين الضريبي والامتيازات التي خولها القانون للإدارة الضريبية وإلزام المكلف بـأن يعترض على قرار ربط الضريبة أولاً إلى الجهة مصدرة القرار قبل اللجـوء إلـى القضـاء، والسرية التي أقرها القانون حماية للمكلف وأسراره، لعبت الدور الأساسي في تحديد المحكمـة

المختصة، والقانون الواجب التطبيق، والإجراءات المتبعة أمام المحـاكم المختصـة، وطـرق الإثبات وقوتها، وصلاحيات المحكمة أثناء نظر تلك المنازعات.

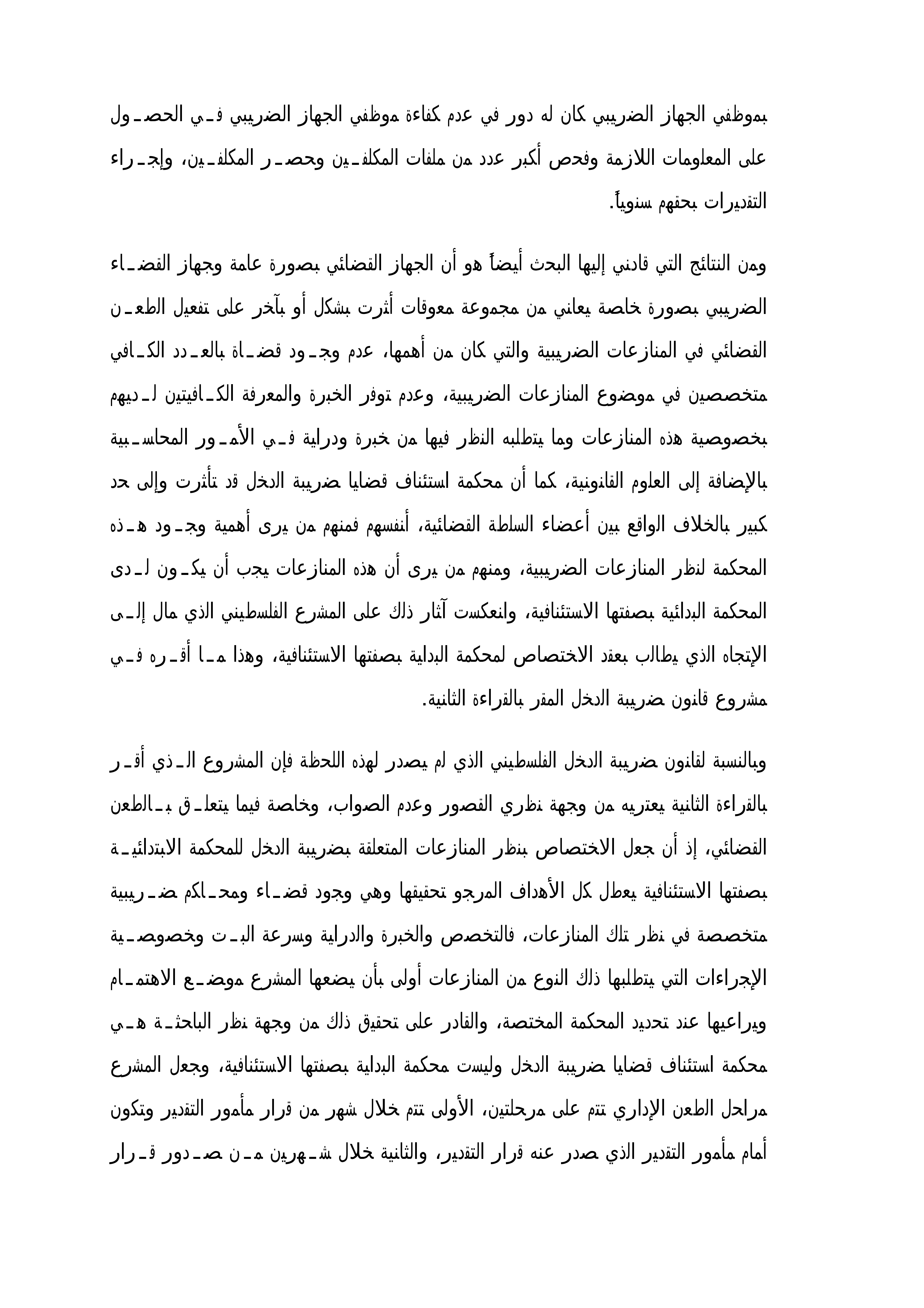
وتم التعرف على أهم المبادئ القانونية التي أقرتها محكمة التمييز الأردنية في الأحكام الصادرة عنها على مدار 50 عاماً في المنازعات الضريبية، والتي كانـت فـي مجملهـا تؤكـد علـى الخصوصية التي تمتعت بها المنازعات الضريبية، والتي ساهمت إلى حد كبير في فهم أحكـام القانون المتعلق بهذه المنازعات، ورفع اللبس والغموض الذي كان يكتنـف نصـوص المـواد القانونية المتعلقة بها.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث، أن الطعن القضائي فـي فلسـطين غير موجود وليكون الطرح موضوعياً أكثر فلنقل أنه غير مفعل بالقدر الكافي لتحقيق الأهداف المرجوة منه، فلقد تبين وبعد عدة زيارات تمت لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، والرئيس السابق لهذه المحكمة، أن عدد القضايا التي رفعت لهذه المحكمة لا تتجاوز 65 قضية أغلبها من محافظة بيت لحم وتعرض الجزء الأكبر منها للرد شكلاً من قبل المحكمـة لأسـباب يتحملهـا المستأنفون الذين لم يراعوا الإجراءات الواجب اتباعها لتقديم استئنافاتهم.

وأما الجزء القليل الآخر الذي تم قبوله شكلاً تم حله تصالحاً بين الإدارة الضريبية والمستأنفين، وهذا إن دل على شيء فيدل على عزوف المكلفين عن التوجه إلى محكمـة اسـتئناف قضـايا ضريبة الدخل، وتكمن وراء ذلك أسباب كثيرة منها ما يتعلق بالمكلفين من عدم توفر المعرفـة الكافية لديهم لممارسة حقهم في اللجوء إلى الطعن القضائي، وعـدم الخبـرة لـدى المحـامين بالأصول الواجبة الاتباع لسلوك طريق الطعن القضائي، وعدم ثقة المكلفـين بجهـة القضـاء وقدرته على إنصافهم، بالإضافة إلى قناعة بعض المكلفين بأن توجههم إلى القضاء سيؤدي إلى زيادة الضريبة المستحقة، وذلك بسبب عدم تصريحهم بحقيقة دخـولهم، وأن مبلـغ الضـريبة الواجب تقديرها يفوق كثيراً ما قامت الإدارة الضريبية بتقديره وربطه علـيهم، فيميلـون إلـى الاتفاق مع الإدارة الضريبية دون الحاجة إلى اللجوء للقضاء، وهذا الأمر لا يتحمله المكلف فقط وإنما الجهاز الضريبي أيضاً الذي يفتقد المقومات المطلوبة من تجهيزات مادية ومعلومات عـن

حقيقة دخول المكلفين، كما أن موظفي الجهاز الضريبي يفتقرون إلى الخبرة والدراية والفطنـة الكافية لإجراء تقدير يعكس الواقع الحقيقي للمكلف، بالإضافة إلى افتقارهم للمعرفـة بالمبـادئ القانونية والمعرفة القانونية اللآزمة، مما يعكس رغبة لدى الإدارة الضريبية نفسها بـأن تقـوم بالتوصل إلى اتفاق مع المكلفين على مبلغ الضريبة دون خلق حاجة لدى المكلف بالتوجه إلـى القضاء، وقد تولد ذلك من السياسة التي استخدمتها الإدارة الضريبية منذ قـدوم السـلطة لحـل الملفات المتعلقة بالسنوات قبل سنة 1989 ولغاية 1994 وهي ما عرف بنظام الصفقات الـذي اتبعه الجهاز الضريبي لفترة من الوقت، وبرغم إنتهاء نظام الصفقات هذا إلا أن آثاره ما زالت على أرض الواقع، كما أن عدم ثقة الإدارة الضريبية بقدرة محكمة اسـتئناف قضـايا ضـريبة الدخل على البت في القضايا التي قد تطرح أمامها لسبب عدم توفر الخبرة الكافية لدى القضـاة في هذه المنازعات وطول أمد الإجراءات، دفع الإدارة الضريبية إلى سلك كل السبل لمحاولـة التوصل إلى اتفاق مع المكلف على مبلغ الضريبة المستحقة، إلا أن ما يؤخـذ علـى الجهـاز الضريبي أنه ما زال يعاني من الإرث الاحتلالي السابق، والذي كان يتسم بالتعسف والمغـالاة بالتقدير، فالكثير من الملفات التي تم فيها تقدير الضريبة بمبالغ كبيرة، تم تنزيل هـذه المبـالغ بنسبة كبيرة عند التوصل الى اتفاق مع المكلف اثناء نظر الطعن الاداري، وبالرغم من ان هـذا ما يحصل على أرض الواقع إلا أن عدم وجود دائرة للمعلومات، وأرشيف يتعلق بالملفات التي يتم الطعن فيها إدارياً ومبالغ الضريبة المطعون فيها وما يسفر عنه الطعن الإداري من اتفـاق، حال دون توثيق هذه المعوقات، بالإضافة إلى سرية المعلومات التي جوبه بها هذا البحث، وهو ما قادنا إلى نتيجة مهمة وهي أهمية وجود دائرة معلومات ودراسات وأرشـيف لـدى الجهـاز الضريبي.

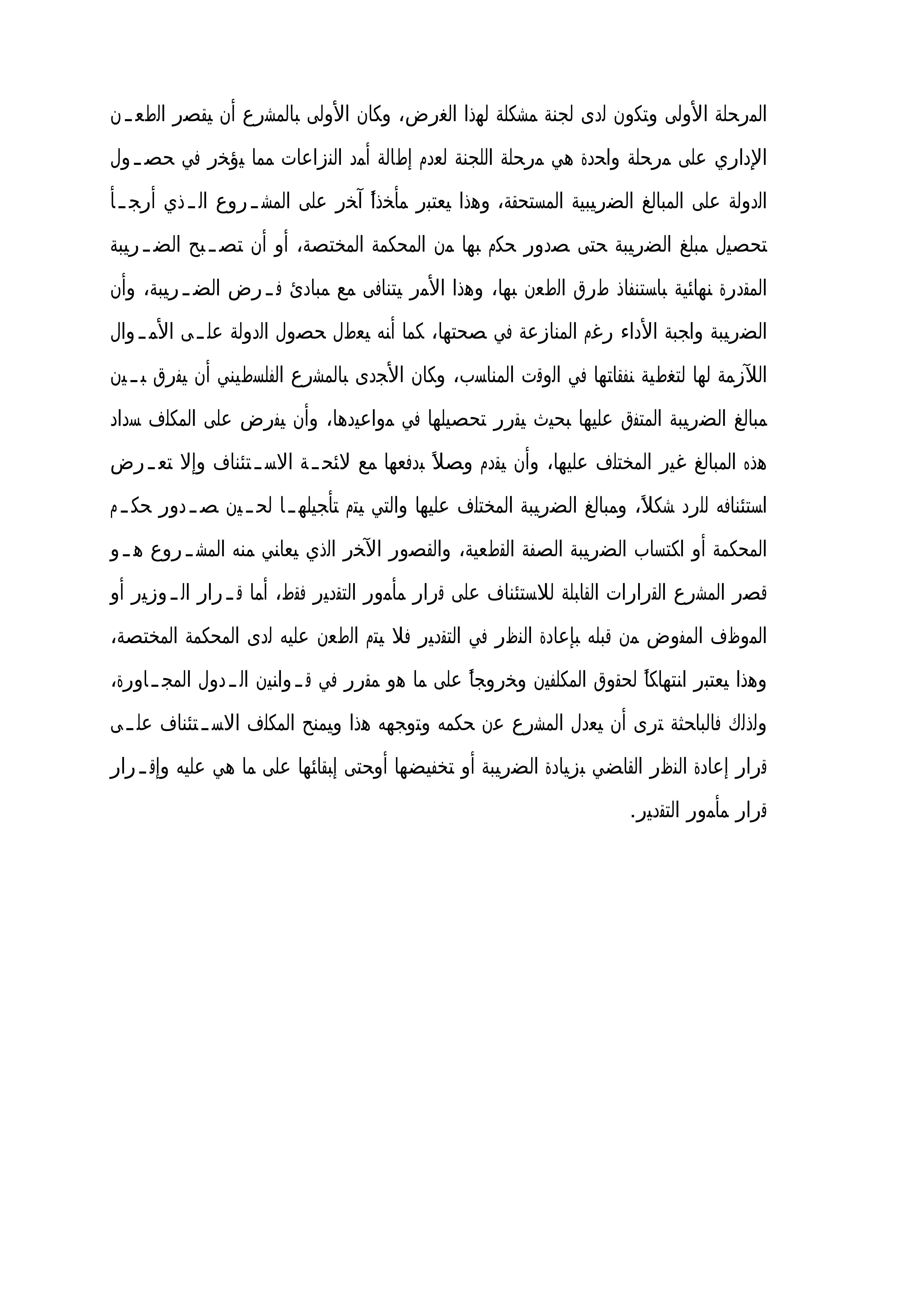
فالجهاز الضريبي يعاني من نقص في عدد مأموري التقدير، ونقص في الأجهزة اللآزمة لتجهيز الدوائر، ونقص في الدورات التدريبية التي تقوم بإعداد وتأهيل مأموري التقدير للقـدرة علـى الحصول على المعلومات وبناء جسر من الثقة والمعاملة الحسنة مع المكلفين بالإضافة إلى قلـة خبرة من يعملون في الدوائر الضريبية بالأحكـام القانونيـة المتعلقـة بموضـوع الضـرائب، والمتضمنة في القوانين سارية المفعول، كما أن عدم وجود نظام حوافز ومكافآت مالية خـاص



بموظفي الجهاز الضريبي كان له دور في عدم كفاءة موظفي الجهاز الضريبي في الحصول على المعلومات اللازمة وفحص أكبر عدد من ملفات المكلفين وحصر المكلفين، وإجراء التقديرات بحقهم سنوياً.

ومن النتائج التي قادني إليها البحث أيضاً هو أن الجهاز القضائي بصورة عامة وجهاز القضاء الضريبي بصورة خاصة يعاني من مجموعة معوقات أثرت بشكل أو بآخر على تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية والتي كان من أهمها، عدم وجود قضاة بالعدد الكافي متخصصين في موضوع المنازعات الضريبية، وعدم توفر الخبرة والمعرفة الكافيتين لديهم بخصوصية هذه المنازعات وما يتطلبه النظر فيها من خبرة ودراية في الأمور المحاسبية بالإضافة إلى العلوم القانونية، كما أن محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل قد تأثرت وإلى حد كبير بالخلاف الواقع بين أعضاء السلطة القضائية، أنفسهم فمنهم من يرى أهمية وجود هذه المحكمة لنظر المنازعات الضريبية، ومنهم من يرى أن هذه المنازعات يجب أن يكون لدى المحكمة البدائية بصفتها الاستئنافية، وانعكست آثار ذلك على المشرع الفلسطيني الذي مال إلى الإتجاه الذي يطالب بعقد الاختصاص لمحكمة البداية بصفتها الاستئنافية، وهذا ما أقره في مشروع قانون ضريبة الدخل المقر بالقراءة الثانية.

وبالنسبة لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي لم يصدر لهذه اللحظة فإن المشروع الذي أقر بالقراءة الثانية يعتريه من وجهة نظري القصور وعدم الصواب، وخاصة فيما يتعلق بالطعن القضائي، إذ أن جعل الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل للمحكمة الابتدائية بصفتها الاستئنافية يعطل كل الأهداف المرجو تحقيقها وهي وجود قضاء ومحاكم ضريبية متخصصة في نظر تلك المنازعات، فالتخصص والخبرة والدراية وسرعة البت وخصوصية الإجراءات التي يتطلبها ذلك النوع من المنازعات أولى بأن يضعها المشرع موضع الاهتمام ويراعيها عند تحديد المحكمة المختصة، والقادر على تحقيق ذلك من وجهة نظر الباحثة هي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وليست محكمة البداية بصفتها الاستئنافية، وجعل المشرع مراحل الطعن الإداري تتم على مرحلتين، الأولى تتم خلال شهر من قرار مأمور التقدير وتكون أمام مأمور التقدير الذي صدر عنه قرار التقدير، والثانية خلال شهرين من صدور قرار



المرحلة الأولى وتكون لدى لجنة مشكلة لهذا الغرض، وكان الأولى بالمشرع أن يقصر الطعن الإداري على مرحلة واحدة هي مرحلة اللجنة لعدم إطالة أمد النزاعات مما يؤخر في حصول الدولة على المبالغ الضريبية المستحقة، وهذا يعتبر مأخذاً آخر على المشروع الذي أرجأ تحصيل مبلغ الضريبة حتى صدور حكم بها من المحكمة المختصة، أو أن تصبح الضريبة المقدرة نهائية باستنفاذ طرق الطعن بها، وهذا الأمر يتنافى مع مبادئ فرض الضريبة، وأن الضريبة واجبة الأداء رغم المنازعة في صحتها، كما أنه يعطل حصول الدولة على الأموال اللآزمة لها لتغطية نفقاتها في الوقت المناسب، وكان الأجدى بالمشرع الفلسطيني أن يفرق بين مبالغ الضريبة المتفق عليها بحيث يقرر تحصيلها في مواعيدها، وأن يفرض على المكلف سداد هذه المبالغ غير المختلف عليها، وأن يقدم وصلاً بدفعها مع لائحة الاستئناف وإلا تعرض استئنافه للرد شكلاً، ومبالغ الضريبة المختلف عليها والتي يتم تأجيلها لحين صدور حكم المحكمة أو اكتساب الضريبة الصفة القطعية، والقصور الآخر الذي يعاني منه المشروع هو قصر المشرع القرارات القابلة للاستئناف على قرار مأمور التقدير فقط، أما قرار الوزير أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر في التقدير فلا يتم الطعن عليه لدى المحكمة المختصة، وهذا يعتبر انتهاكاً لحقوق المكلفين وخروجاً على ما هو مقرر في قوانين الدول المجاورة، ولذلك فالباحثة ترى أن يعدل المشرع عن حكمه وتوجهه هذا ويمنح المكلف الاستئناف على قرار إعادة النظر القاضي بزيادة الضريبة أو تخفيضها أوحتى إبقائها على ما هي عليه وإقرار قرار مأمور التقدير.

التـوصيـــــــات

1. توحيد التشريعات الضريبية المطبقة في الضفة الفلسطينية وقطاع غزة، وإلغـاء الأوامـر العسكرية الاسرائيلية.

2. إصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الذي يرقى إلى مستوى الطموح ويواكب متطلبات التطور الذي طرأ على موضوع الضرائب خلال الحقبـة الماضـية ويحقـق الأهـداف المرجوة على أن يراعي في الأحكام المتعلقة بالطعن القضائي ما يلي:

- جعل الطعن الإداري يتم على مرحلة واحدة هي مرحلة اللجنة وذلـك لتقصـير أمـد المنازعات المتعلقة بضريبة الدخل.
- عقد الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية لمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.
- عدم تأجيل تحصيل المبلغ غير المختلف عليه لحين صدور حكم المحكمة المختصة.
- إعطاء صلاحيات بإصار نظام ينظم الأصول الواجبة الاتباع في الاستئناف والتمييز.
- إخضاع قرارات الوزير أو الموظف المفوض من قبله بإعادة النظر بالتقدير للطعـن القضائي لدى المحكمة المختصة.
- عدم إعطاء صلاحيات للمحكمة بالحكم بإضافة نسبة من المبلغ المحكوم به والذي لـم يسلم به المكلف، إلى مبلغ الضريبة المحكوم بها عليه لتنافي ذلك مع حـق المكلـف بالتقاضي ومما قد يؤدي إلى عزوف المكلف عن اللجوء إلى القضاء.
- صياغة الأحكام المتعلقة بالطعن القضائي بصورة واضحة سـهلة الفهـم مـن قبـل المكلفين.
- التأكيد على ضرورة الإسراع في نظر قضايا ضريبة الـدخل مـن قبـل المحكمـة المختصة.

- النص على عدم جواز وقف الدعوى للتوصل إلى مصالحة (وهو ما يجري العمل به على أرض الواقع) عند نظر المنازعة الضريبية من قبل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، حيث يتم وقف الدعوى بعد قبولها من قبل المحكمة للتوصل إلى اتفاق بين المكلف والادارة الضريبية مما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع دون مبرر، فالمكلف والإدارة الضريبية قد أعطيا الفرصة والوقت الكافي للتوصل إلى اتفاق بينهما في مرحلة الطعن الإداري ولم يحدث ذلك، فمنع التصالح بعد رفع النزاع لدى المحكمة يفيد على الأقل في الوقت الحاضر لترسيخ مبادئ الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق أحكام المحاكم.

3. إلغاء جميع القوانين والأوامر العسكرية الاسرائيلية واستبدالها بتشريعات فلسطينية تتناسب مع الكيان الفلسطيني وتحقق طموحات وأهداف هذا الشعب.

4. القضاء على الإرث الاحتلالي الراسخ في أذهان المكلفين والإدارة الضريبية بجعل قرارات التقدير موضوعية وتعكس المقدرة الحقيقية للمكلف والتخلص من سياسة التقدير الباهظ.

5. تفعيل جهاز القضاء الضريبي والتأكيد على استقلاليته ومعالجة جميع المعوقات التي يعاني منها الجهاز القضائي بصورة عامة والضريبي بصورة خاصة.

6. تفعيل الطعن القضائي في المنازعات الضريبية عن طريق القوانين المتعلقة بالضرائب والقوانين التي تنظم السلطة القضائية،.بتوفير الضمانات الكافية التي تحمل المكلف إلى الالتجاء إلى القضاء الضريبي بثقة وقناعة.

7. توفير العدد اللازم من القضاة بما يتناسب مع عدد القضايا المنظورة أمام المحاكم.

8. إعداد قضاة متخصصين للنظر في المنازعات الضريبية بتدريبهم وتأهيلهم مما يوفر لديهم الكفاءة والخبرة والدراية في موضوع الضرائب وما يتمتع به من أحكام تميز منازعاته عن غيرها من المنازعات الإدارية والمدنية والتجارية والجنائية.

9. مراعاة توفر الخبرة المحاسبية في القضاة الذين ينظرون المنازعات الضريبية.

10. إنشاء محاكم بمختلف درجاتها لتتناسب مع الحاجة التي تتطلبها كثرة القضايا المرفوعة أمام المحاكم.

11. تجهيز المحاكم بالمستلزمات التي تحتاجها وتطوير الأنظمة المعمول بها في هذه المحاكم كإستخدام الحاسوب.

12. توظيف العدد اللازم من المحضرين والكتبة وغيرهم من العاملين في المحاكم.

13. نشر الوعي الضريبي لدى المكلف الفلسطيني، وتوفير الثقة بينه وبين الادارة الضريبية.

14. ترسيخ مبدأ حق المكلف في مقاضاة الادارة الضريبية لدى جهة القضاء المختص إذا لحقه إجحاف من قرار ربط الضريبة عليه.

15. توفير عدد من المختصين القانونيين في الدوائر الضريبية.

16. تأهيل العاملين بالدوائرالضريبية بعقد دورات تهدف إلى تعريفهم بالمسائل القانونية وشرح قوانين الضرائب.

17. تمتع موظفي الدوائر الضريبية بالفطنة والذكاء والقدرة على التقاط المعلومات الصحيحة اللآزمة.

18. تجهيز الدوائر الضريبية بكل المستلزمات التي تتطلبها طبيعة عمل هذه الدوائر.

19. إنشاء دائرة معلومات في الجهاز الضريبي تتعلق بـالطعن الإداري والطعن القضائي وكيفية إنهاء الملفات العالقة.

20. التأكيد على التزام موظفي الضرائب بسرية المعلومات المتعلقة بدخول المكلفين ونشاطهم الاقتصادي مما يشكل الثقة بالدوائر الضريبية من قبل المكلفين.

21. تفعيل مبدأ الرقابة على موظفي الدوائر الضريبية لمنع ظاهرة الرشوة والفساد المالي.

22. اتباع نظام الحوافز المالية والمكافآت والعلاوات لموظفي الإدارة الضريبية لضمان النزاهة والإخلاص في العمل والتفاني فيه.

23. قيام الإدارة الضريبية بعقد ورشات عمل ودورات وإصدار نشرات للمكلفين من مختلف القطاعات بهدف توضيح وشرح قانون ضريبة الدخل وإجراءات ربط الضريبة وبيان حقوق المكلفين وواجباتهم.

24. تأهيل محامين في مجال الضرائب عن طريق دورات ونشرات تعدها وتشرف عليها نقابة المحامين.

وفيما يلي جدول يبين مجموع إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية من الضرائب والرسوم عن الفترة الممتدة من 1996 ولغاية 2002 :

المكونات	1996	1997	نسبة النكو%	1998	نسبة النمو%	1999	نسبة النمو%	2000	نسبة النمو%	2001	نسبة النمو%	2002	نسبة النمو%
الإيرادات العامة	927.9	1195.4	28.8	1821.5	52	1603.9	12-	1364	15-	1308	4.1-	1148	12-
الإيرادات المحلية	684.2	816	19.3	921.5	13	903.6	2-	964	6.6	581	39.7-	205	64.7-
إيرادات ضريبية	598.4	693.9	16	750.5	8	778.6	4	846	8.7	509	39.8-	138	72.9-
أ.الضرائب على الدخل والأرباح	56.3	68.7	22	72	5	86.25	8.7	80	7.2-	50	37.5-	37	26-
ب. الجامارك والمكوس	109.5	159.4	45.6	195.5	23	258.3	32	326	26.2	200	38.7-	7	96.5-
ج. ضريبة القيمة المضافة	419.5	451.3	7.6	477	6	475.3	0	440	7.4-	259	41.1-	93	64-
د. ضرائب أخرى	13.1	14.5	10.7	6	59-	5	17-	1	80-	0	100-	1	100
إيرادات غير ضريبية	85.8	122.1	42.3	171	40	125.3	27-	116	7.4-	72	37.9-	67	6.9-

المـــــراجـــــــع

بيومي، زكريا محمد: **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي 1990.

المنازعات في ضريبة المبيعات، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي 1993.

جامعة القدس المفتوحة: **محاسبة ضريبة الدخل**، ط الأولى، عمان، جامعـة القـدس المفتوحـة 1998.

الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل، أصول محاسبتها في الأردن**، زهران للنشر والتوزيع.

خصاونة، جهاد سعيد: **المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العمليـة وفقـاً للتشـريع الأردني**، ط الأولى، دار وائل للطباعة والنشر 1999.

الخمرة، أنس: **الدعوى من البداية إلى النهاية**، ط الأولى، جمعية عمـال المطـابع التعاونيـة 1968 .

سعد، محيي محمد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبـة ومطبعـة الإشعاع الفنية 1998.

أبو شرار، عيسى: **الاجتهاد القضائي، المبادئ القانونية لمحكمة التمييز الأردنية فـي قضـايا ضريبة الدخل من بداية سنة 1963 حتى نهاية 1985**، ج الأول.

الاجتهاد القضائي، إجراءات التقاضي والمبادئ القانونية لمحكمة التمييـز في قضايا ضريبة الدخل، من بداية سنة 1986 وحتى نهاية سنة 1996، ج الثاني.

صباح، سالم أحمد: **الضرائب ومحاسبتها في فلسطين**، ط الأولى 1996.

صيام، وليد زكريا، ، وحسام الدين مصطفى الخداش: **الضرائب ومحاسبتها**، ط الأولى1994.

عرقاوي، مصطفى محمد: **الضريبة على الدخل، الضفة الغربية، حسب أحكام القانون الأردني وما طرأ عليه من تعديلات**، 1983.

علاونة، عاطف كمال: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلـة،** رام ا ، جامعـة النجاح الوطنية/ جامعة القدس المفتوحة 1992.

أبو كرش، شريف مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب،** ط الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع 1424هـ/2004م.

قرة، فتيحة: **موسوعة قضاء النقض الضريبي في المنازعات التجارية والبحرية والضـرائب،** منشأة المعارف بالاسكندرية، الكتب الجامعية يناير1980/1988.

القضاة، مفلح عواد: **أصول المحاكمات المدنية والتجارية والتنظيم القضـائي فـي الأردن،** ط الثانية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع 1992.

البينات في المواد المدنية والتجارية(دراسة مقارنة)، ط الأولى، عمـان: جمعية عمال المطابع التعاونية 1990.

مراد، عبد الفتاح: **التعليق على قوانين الضرائب على الدخل والضريبة الموحـدة،** ط الأولـى، جمهورية مصر العربية: دار الكتب والوثائق المصرية.

أبو نصار، محمد، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان: **الضـرائب ومحاسـبتها بـين النظريـة والتطبيق،** ط الثانية، عمان، الأردن: مركز أحمد ياسين.

نور، عبد الناصر، نائل حسن عدس، عليان الشريف: **الضرائب ومحاسـبتها،** ط الأولـى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2003 م/1424هـ.

هرجة، مصطفى مجدي: **قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية(في أحدث الآراء وأحكـام النقض والصيغ القانونية** 1994.

الدوريات:

الخالدي، أحمد: *دراسة حول السلطة القضائيةبين استقلالها في الدستور وتبعيتها في القوانين،* وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام ا ، فلسطين.

معوقات أداء السلطة القضائية لوظائفها" دراسة مقارنة بالوضع الفلسطيني في الفترة من 1994-1998، وحدة البحوث البرلمانية، المجلس التشريعي الفلسطيني، رام ا ، فلسطين.

جامعة بير زيت: *المقتفي" منظومة القضاء والتشريع في فلسطين، دليل قاعدة التشريعات، الاصدار الثاني* ايلول سبتمبر2000.

الريس، ناصر: *القضاء في فلسطين ومعوقات تطوره*، ط الثانية، مؤسسة الحق، أيلول، 2003.

أبو شرار، عيسى: *النظام القضائي في فلسطين*، صفحة الانترنت، العنوان http://www.aafaq.org/fact2/14.htm.

عبيدات، سناء أحمد: *الأعمال التشريعية الصادرة عن رئيس السلطة الوطنية*، سلسلة تقارير دورية، مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية.

مجلة البنوك في فلسطين: *مقابلة مع وكيل وزارة المالية*، العدد الثالث، دار الرسالة للطباعة والنشر، 1997، مجلة شهرية متخصصة في الشؤون المصرفية.

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس) المراقب الاجتماعي-عدد رقم 6 آذار 2003

العوران أحمد فراس، راجح أحمد الخضور: *التهرب من ضريبة الدخل في الأردن(دراسة تحليلية للفترة من1976-1997*، **مجلة العلوم الاجتماعية**، مج32، العدد1، 2004.

الحياة الجديدة، صحيفة يومية سياسية شاملة، البيرة، رام ا الأعداد 3151،3131،3144,3037 ، السنة التاسعة.

وزارة المالية،(1997) *دليل ضريبة الدخل اعرف حقوقك وواجباتك*، السلطة الوطنية الفلسطينية، مديرية ضريبة الدخل، الاصدار الأول.

الرسائل الجامعية:

عطية، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي، (**رسالة دكتوراه غير منشورة) ، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1960.

محمد، محمد أحمد عبد الرؤوف: **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن،** (رسالة دكتوراه غير منشورة) ، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس.

درعاوي، داوود سليمان محمد: **موقف القاضي من الأدلة الملزمـة فـي الاثبـات (دراسـة مقارنة)،** (رسالة ماجستير غير منشورة) مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القدس، كـانون أول 2003.

دقة، عبد الرحمن قاسم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل،** (رسالة ماجستير غير منشورة) ،جامعة النجاح الوطنية، نابلس/ فلسطين 2003.

فلاح، حسن: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ادارياً وقضائياً،** (رسالة ماجستير غير منشورة) ، مقدمة إلى كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، عمان، 1988.

القوانين:

1. القانون الأساسي، المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية، 2002.
2. الدستور المصري.
3. الدستور الأردني.
4. قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947.
5. قانون ضريبة الدخل رقم (12) لسنة 1954.
6. قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964.

7. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة1985.

8. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981.

9. القانون رقم (165) لسنة 1955 بشأن مجلس الدولة المصري.

10. مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية.

11. قانون البينات الفلسطيني رقم (4) لسنة 2001.

12. قانون السلطة القضائية الفلسطيني لسنة 2002.

13. قانون أصول المحاكمات المدنية والتجاريةالفلسطيني رقم (2) لسنة2001.

14. قانون تشكيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة2001.

15. قانون رقم (4) لسنة 1995 بشأن إجراءات إعداد التشريعات.

16. قانون رقم (5) لسنة 1995 بشأن نقل السلطات والصلاحيات.

17. قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الأردني.

18. النظام الداخلي للمجلس التشريعي الفلسطيني.

19. نظام أصول استئناف وتمييز قضايا ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 1965.

20. القرار الرئاسي رقم (1) لسنة1994.

21. القرار الرئاسي رقم (106) لسنة 1997 الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بتاريخ 1997/3/1.

22. الأوامر العسكرية الإسرائيلية رقم (109)، (406).

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

The Judicial Impugn in Income Tax Disputes in Palestine

by
Raja Ahmad Mohammad Khwailed

Directed by
Dr.Mohammad Sharakah

Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Masster in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies at An-Najah National University, Nablus, Palestin.

2004

The Judicial Impugn in
Income Tax Disputes in Palestine
by
Raja Ahmad Mohammad Khwailed
Directed by
Dr. Mohammad Sharakah

Abstract

Because of the importance of judicial impugn in taxes disputes among other tax issues, it represent a guarantee for appellant and because it suffered a lot during the occupation period it became as anew subject in the Palestinian taxes system because of the lack of experience in judicial impugn at different levels, weither by judicial system, taxes system or appetents or lawers Add to that a group of legal principles in tax subjects that been accepted by court decisions which contributes in putting these principles. Because the court of appeal in tax cases was inactive during occupation, the judicial impugn in tax disputes did not perform its role. For that reason a lot of impugn sentences are still mysterious and not clear for different parties, they need a lot of study and investigation to reveal that confusion.

Judges, lawers, appellants and tax departments cooperated to narrow the gap resulted from setting aside judicial impugn to enable them to cope with the developments that took place in income tax disputes.

The Palestinian lawyer still face many obstacles in dealing tax courts, these difficulties differ from one appellant to another. Because the Palestinian authority was the dream for many. It is still hard for many people to sue this authority in front of courts, for

some, the reason for not impugning is the lack of trust in judicial system, they feel that the system will not be fair in dealing with tax system. There are other reasons for not impugn in courts concerning income tax disputes. I talked about that in details to acheive that following goals:

- To show the importance of judicial impugn in income tax disputes and to state its goals.
- To help the Palestinian legislator in determining the suitable court that will deal with such disputes.
- To identify the procedures of judicial impugn in income tax disputes.
- to concentrate on the legal principles that were approved by the Jordanian courts concerning judicial impugn which will act as a lighthouse in guiding the Palestinian judge and legislator.
- To identify the problems and difficulties that face the judicial impugn procedures to enable the responsible departments to deal with such cases.
- To enrich the research and to acheive the scientific and practical goals, the researcher reviewed come of the references in which he depended on legal lawes especially the Jordanian tax law number 25 far 1964 and court judgments.

The researcher dealt with the subject as follows

Introduction: in which the importance of taxes was clarified, then, the importance of judicial impugn in income tax disputes, which is considered as a guarantee for appellant.

Introductory chapter, the researcher talked a bout the development of judicial impugn in Jordan, Egypt and Palestine since the issue of the first tax income law in these countries.

First chapter: it talks a bout the importance of judicial impugn, the objective and procedures of impugn, in the second part, the characteristics of judicial impugn and the specialized court and law were clarified.

Chapter tow talked a bout judicial applications in tax disputes

First, it talked a bout court of appeal in income tax cases. It talked a bout the structure, authority and decision of these courts and the appealable decisions, the second part talked a bout the most important problems that face judicial impugn in taxes disputes such as un uniformity of legislations, weakness of judicial system. lac of Palestinian income tax law. And other obstacles.

After talking about the previous subjects, the researcher reached some results and recommendations that he hope to help the Palestinian judge and legislator and lawer.

Recommendations:

1. Unify the legislations concerning taxes in west bank and Gaza

2. Pass the Palestinian tax law that cope with the developments and take into consideration the judgments related to judicial impugn.

   - Make the administrative impugn one phase. I.e. the committee can make decisions.
   - Give the authority to court of appeal to deal with judicial impugn in tax disputes.
   - The decision of the minister or the judge can be reviewed for impugn by the specialized court.

3. Cancel all the Israeli military orders and replace it with Palestinian Lawes that suite the Palestinian situation.

4. Eliminate the occupation heritage and make the impugn decision objective as possible.

5. Activate the judicial system and emphasize it independence in dealing with all the cases.

6. Activate the tax judicial impugn in tax disputes through passing specialized lawes that regulates the judicial authority and provide the needed guarantees to apply law.

7. Provide the needed number of judges to suite the number of cases in courts.

8. prepare Specialized judges to deal with tax disputes through training and rehabilitation to qualify there with the needed experience to deal with tax issues.

9. Create different kinds of courts to deal with the big number of cases.

10. Raise the awareness concerning taxes among Palestinian lewers and build up trust among the tax administration.

11. Provide a number of legal specialized people to working tax departments.

12. Rehabilitate the tax personnel through training that aim to introduce the legal issues and explain tax law.

13. Equip the tax departments with what they need to carry out the work.

14. Create an information unit in tax system that deals with judicial impugn.

15. The tax administration must holds workshops and seminars to explain tax law and income tax law and to clarify the role of lawers and personnel.

16. Rehabilitate lawers in the field of taxes through training courses.